

UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE ECONOMIA E GESTÃO

MESTRADO EM CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS EMPRESARIAIS

**BRASIL-PORTUGAL: UMA TROCA DE EXPERIÊNCIAS FISCAIS,
A IMPLANTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR
ACRESCENTADO NO BRASIL E DO SISTEMA PÚBLICO DE
ESCRITURAÇÃO DIGITAL EM PORTUGAL**

João Paulo Calembo Batista Menezes

Orientação: Professor Dr. João José Amaral Tomaz

Júri:

Presidente: Doutora Cristina Belmira Gaio Martins da Silva

Vogais: Mestre Manuel Henrique de Freitas Pereira

Dr. João José Amaral Tomaz

Julho/2011

AGRADECIMENTOS

Expressar sentimentos em palavras é uma tarefa tão difícil até mesmo para os poetas, ainda mais para um homem comum. Entretanto, ao terminar este trabalho, agradecer é necessário pois foram várias as pessoas que me proporcionaram sentir a alegria que me toma nesta ocasião.

Sem dúvidas preciso dizer o meu muito obrigado ao meu pai Paulo e a minha mãe Regina por sempre apoiarem o meu desenvolvimento intelectual, seja com palavras, seja com gestos, sem o vosso apoio nada seria possível.

Agradeço ao Márcio e a Myriam por me terem ajudado e confiado, por permitirem que para realização deste sonho eu tivesse do lado o meu grande amor, Anelisa, companheira, amiga, esposa, amada, que topou mais esse desafio, e que de facto foi (e sempre será) o meu porto seguro nesse ano e meio longe de casa, da família, do meu país.

Muito obrigado ao professor João José Amaral Tomaz pelas horas despendidas a me ensinar e a orientar, fortalecendo a satisfação que tenho em trabalhar com Tributos e por me convencer sobre a mais-valia de se falar sobre uma troca de experiências fiscais entre países, neste caso Brasil e Portugal.

Ao meu padrinho Artur por me convencer que a Contabilidade era o melhor caminho para a minha formação académica.

Ao ISEG e a todos os professores do mestrado por contribuírem directamente na continuidade da minha formação académica e profissional.

Ao Centro de Estudos Fiscais (CEF) em Portugal e a Escola de Administração Fazendária (ESAF) no Brasil, por me fornecerem os instrumentos adequados para abordar o tema pretendido, e também a Mário Alberto Alexandre e Victor Barros pelas dicas e sugestões.

A Deus por ter me dado força, saúde e a oportunidade de viver ao lado de todas essas pessoas maravilhosas.

RESUMO

Este estudo apresenta a realidade Brasileira e Portuguesa em matéria tributária, com o propósito de comparação das práticas fiscais nos dois países, demonstrando as características do IVA em Portugal e do SPED no Brasil, desenvolvendo uma troca de experiências com o objectivo de implantação do IVA no Brasil e do SPED em Portugal. Neste sentido realizou-se uma análise documental de revisão de literatura, sustentada por dois grandes temas: a implantação do IVA no Brasil baseada na experiência Portuguesa; e a implantação do SPED em Portugal baseada na experiência Brasileira.

Relativamente ao primeiro tema concluiu-se que a implantação do IVA no Brasil baseada no modelo Português (Europeu) traria vantagens para o governo e os seus contribuintes. Para o governo uma maior harmonização internacional do imposto sobre o consumo; controlo da concorrência inter-estadual; agilidade no combate à fraude fiscal; optimização dos gastos públicos. Para os contribuintes o ganho seria na administração dos impostos sobre o consumo; redução dos custos de cumprimento devido à diminuição substancial do número de obrigações acessórias.

Quanto ao segundo tema, concluiu-se que a implantação do SPED em Portugal baseada na experiência Brasileira, contribuiria para uma maior troca e padronização das informações contabilísticas e fiscais; redução dos custos de contexto (cumprimento); optimização das obrigações acessórias para os contribuintes; criação de um fluxo de informação mais abrangente que permitiria a identificação de ilícitos tributários; e uma maior aproximação entre os dois sectores público e privado.

Palavras-chave: IVA – ICMS – SPED – TIC

Classificação JEL: E62, H21, M49

ABSTRACT

This study presents Brazilian and Portuguese tax scenarios, aiming at comparison of tax practices on both countries, demonstrating the features of VAT in Portugal and SPED in Brazil, fomenting exchange of experience and knowledge for the purpose of implementing VAT in Brazil and SPED in Portugal. In this sense there was a literature review, supported by two major issues: the implementation of VAT in Brazil based on the Portuguese experience and implementation of SPED in Portugal based on the Brazilian experience.

From the first issue it was concluded that the implementation of VAT in Brazil based on the Portuguese (European) model would create advantages to the Government and its taxpayers. For the Government an increase in international harmonization on the consumption tax, control of inter-state competition, agility on tax fraud combat; public expenditures optimization. For taxpayers would be beneficiary on consumption taxes administration, reducing compliance costs with substantial reduction of accessory obligations.

Regarding the second theme, it is concluded that the implementation of SPED in Portugal based on the Brazilian experience would contribute to standardization of tax and accounting information, cost reduction context (compliance); accessory obligations optimization to taxpayers; creation of a broader flow of information enabling identification of tax offenses, and provide a greater convergence between both public and private sectors.

Keywords: VAT – ICMS – SPED – ICT

Classification JEL: E62, H21, M49

LISTA DE ABREVIATURAS

BR	Brasil
CA	Canadá
CEE	Comunidade Económica Europeia
CF/88	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Económico
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CT-e	Conhecimento de Transporte Electrónico
CVAT	<i>Compensating Value Added Tax</i>
DE	Alemanha
DGCI	Direcção Geral dos Impostos
DK	Dinamarca
DR	Diário da República
DVAT	<i>Dual VAT</i>
ECD	Escrituração Contábil Digital
EM	Estados Membros
EUA	Estados Unidos da América
FCONT	Controle Fiscal Contábil de Transição
GST	<i>Goods and Services Tax</i>
HST	<i>Harmonized Sales Tax</i>
IA	Imposto Automóvel
IABA	Imposto sobre o Álcool e Bebidas Alcoólicas
ICM	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IE	Imposto sobre Exportação
IES	Informação Empresarial Simplificada
II	Imposto sobre Importação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
ISP	Imposto Sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos
ISS	Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza
ISV	Imposto Sobre Veículos
IT	Imposto sobre o Tabaco
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
IVC	Imposto Sobre Vendas e Consignações
JVAT	<i>Joint VAT</i>
NF-e	Nota Fiscal Electrónica
NFS-e	Nota Fiscal de Serviços Electrónica
NIPC	Número de Identificação de Pessoa Colectiva
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PEC	Projecto de Emenda Constitucional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS/PASEP	Programa de Integração Social
PNUD	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
PT	Portugal
QST	<i>Quebec Sales Tax</i>
RFB	Receita Federal do Brasil
RITI	Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias
SAFT	<i>Standard Audit File for Tax Purposes</i>
SEFAZ	Secretaria da Fazenda
SFP	Sistema Fiscal Português
SPED	Sistema Publico de Escrituração Digital
SVAT	<i>Shared VAT</i>
TIC	Tecnologias de Informação e Comunicação
UE	União Europeia
VAT	<i>Valued Added Tax</i>
VIVAT	<i>Viable Integrated VAT</i>

ÍNDICE GERAL

AGRADECIMENTOS	i
RESUMO.....	ii
ABSTRACT	iii
LISTA DE ABREVIATURAS.....	iv
ÍNDICE GERAL	vi
ÍNDICE DE TABELAS E FIGURAS.....	vii
Capítulo 1 – Introdução	1
Capítulo 2 – A Implantação do IVA no Brasil baseada na experiência Portuguesa	3
2.1 Os impostos sobre o consumo	3
2.1.1 Indicadores de “Carga Fiscal”	4
2.2 Impostos e Contribuições sobre bens e Serviços – Tributação Indirecta	9
2.2.1 Em Portugal – IVA	9
2.2.2 No Brasil – ICMS	11
2.3 Modelos e alternativas de implantação do IVA	12
2.4 Da implantação do IVA no Brasil baseado no modelo Português (Europeu).....	15
Capítulo 3 – A Implantação do SPED em Portugal baseada na experiência Brasileira	19
3.1 O governo electrónico e os sistemas de informação públicos.....	19
3.1.1 Em Portugal	20
3.1.2 No Brasil.....	23
3.1.3 Indicador Internacional dos Sistemas de Administração Fiscal	26
3.2 Da implantação do SPED em Portugal baseado no modelo Brasileiro.....	28
Capítulo 4 – Conclusões	32
4.1 Principais Conclusões	32
4.2 Limitações do Estudo	33
4.3 Investigação Futura	33
Bibliografia.....	34
ANEXO I – CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS DA OCDE	39
ANEXO II –ESTUDOS EMPÍRICOS SOBRE ESFORÇO FISCAL (GUPTA).....	40
ANEXO III – RESUMO DO MODELO DE ESFORÇO FISCAL UTILIZADO NO ESTUDO	41
ANEXO IV – IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (PORTUGAL).....	42
ANEXO V – ICMS (BRASIL).....	46
ANEXO VI – HST/GST NO CANADÁ.....	50

ÍNDICE DE TABELAS E FIGURAS

Tabela 1 – Níveis de Fiscalidade (Receita Fiscal em % do PIB).....	5
Tabela 2 – Renda <i>per capita</i> x IDH	6
Tabela 3 – Esforço Fiscal (2008)	7
Tabela 4 – Estrutura Fiscal em % do PIB (2008)	9
Tabela 5 - Estrutura do IVA nos Países analisados	13
Tabela 6 – Comparação da legislação sobre Factura Electrónica - Brasil x Portugal	29
Tabela 7 – Comparação das obrigações acessórias relativas aos outros dois subprojectos do SPED - Brasil x Portugal	30
Figura 1 – Esforço Fiscal em função do PIB <i>per capita</i> (2008)	8
Figura 2 – Modelo estrutural “SPED Contábil”	24
Figura 3 – Modelo estrutural “SPED Fiscal”	25
Figura 4 – Modelo estrutural “Nota Fiscal Electrónica”	26
Figura 5 – Taxa de Gestão Fiscal: Comparação Internacional	27

Capítulo 1 – Introdução

O presente trabalho tem por objectivo apresentar a realidade Brasileira e Portuguesa em matéria tributária, com o propósito de comparação de práticas fiscais dos dois países. Como objectivo específico, este estudo ambiciona que através da apresentação das características do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) em Portugal e do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) no Brasil, se fomente uma troca de experiências com vistas à implantação do IVA no Brasil e do SPED em Portugal.

Ao apresentar o prefácio de uma obra conjunta realizada por investigadores Brasileiros e Portugueses, Dutra (2010) esclarece que a existência de uma sociedade do conhecimento, sem a presença de fronteiras económicas, atrelada à crescente integração dos mercados de trabalho científico e tecnológico são hoje outras motivações que impulsionam as relações entre os dois países.

Sendo fruto destas relações, a melhoria dos sistemas tributários, tal como já classificava Stiglitz (1999), deve primar pela simplicidade administrativa, flexibilidade, transparência, eficiência económica e equidade, e a busca pelo conhecimento académico, sendo este último, de acordo com Keen (2007), negligenciado pela investigação, principalmente para fins de IVA.

O presente estudo foi realizado através de uma análise documental de revisão de literatura, visando a concretização de dois grandes temas, por enquanto hipotéticos:

- Implantação do IVA no Brasil baseada na experiência Portuguesa (Europeia); e
- Implantação do SPED em Portugal baseada na experiência Brasileira.

A análise documental foi feita através de pesquisa em livros, artigos científicos e revistas científicas publicadas em Portugal, no Brasil e em outros países que abordam questões fiscais especificamente em matéria dos impostos sobre consumo e das tecnologias de informação. A pesquisa dos dois temas foi realizada desde 1990 até os dias actuais, justificada pelo facto das questões fiscais e tecnológicas serem alvo de constantes actualizações, acrescidas de dados fornecidos pela OCDE, PNUD, RFB e DGCI.

Para o adequado esclarecimento do tema em estudo e apresentação dos dados finais e conclusivos entendeu-se por bem organizar este trabalho da seguinte forma:

O capítulo 1 introduz o âmbito do estudo e a relevância do tópico de investigação, o objectivo da dissertação e a metodologia utilizada para a concretização do propósito inicial, e apresenta resumidamente as principais conclusões apuradas.

No capítulo 2 demonstramos como funcionam os impostos sobre o consumo e os principais indicadores sobre a “carga fiscal”, seguida da apresentação do IVA em Portugal e do ICMS no Brasil, e dos modelos para implantação do IVA. Por fim, é descrita a forma como se deveria realizar a implantação do IVA no Brasil, baseada no modelo Português (Europeu).

O capítulo 3 aborda o governo electrónico e os sistemas de informação públicos utilizados no Brasil e em Portugal, acrescido do indicador internacional dos Sistemas de Administração Fiscal, sendo finalizado com a apresentação da uma estrutura para a implantação do SPED em Portugal baseada no modelo Brasileiro.

O capítulo 4 expõe uma síntese da dissertação, e refere as conclusões do trabalho, relacionando-as com a revisão bibliográfica, com a análise documental e com os dados obtidos na OCDE, PNUD, RFB e DGCI. Por fim, neste capítulo, apontamos as limitações enfrentadas na realização do estudo e indicamos sugestões para investigação futura.

Capítulo 2 – A Implantação do IVA no Brasil baseada na experiência Portuguesa

2.1 Os impostos sobre o consumo

Neste subcapítulo abordaremos o conceito dos impostos sobre o consumo, também denominados como impostos sobre a despesa, já que, antes de iniciar o tema sobre o IVA, procede-se a uma breve contextualização da tributação sobre o consumo, em Portugal e no Brasil.

Os impostos podem ser divididos em três categorias, de acordo com a matéria tributada, diferenciando aqueles que incidem sobre o rendimento, o património e sobre o consumo. Segundo Santos (2003) esta classificação encontra-se nos sistemas fiscais mais evoluídos, sendo a mais racional das classificações. De acordo com a OCDE¹ (2007), quanto à classificação² dos impostos sobre o consumo, temos três grupos: os impostos gerais, que têm como propósito tributar as despesas gerais de consumo de forma residual; os impostos sobre o consumo específico, incidindo sobre um tipo de despesa específica; e os demais impostos sobre o consumo.

Actualmente no SFP, segundo Pereira (2009 : 114), estão vigentes seis tipos de impostos sobre o consumo, classificados por grupo:

- Imposto sobre o Valor Acrescentado (**IVA**) – Imposto Geral;
- Imposto sobre o Alcool e Bebidas Alcoólicas (**IABA**) – Imposto Específico;
- Imposto Sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos (**ISP**) – Imposto Específico;
- Imposto sobre o Tabaco (**IT**) – Imposto Específico;
- Imposto sobre Veículos (**ISV**) – Demais impostos; e
- Certas Verbas do Imposto do Selo (**IS**) – Demais impostos.

Os impostos sobre o consumo podem ser definidos, segundo Santos (2003), como qualquer emprego de recursos económicos com vista à obtenção de bens ou serviços. Terra e Kajus (2010) afirmam que o objectivo de um imposto sobre o consumo é de tributar as despesas efectuadas por entidades privadas.

¹ Encontra-se no ANEXO I uma tabela de classificação dos impostos.

² Segundo Pereira (2009 : 57) esta classificação “...atende à natureza económica da base sobre que incide o imposto. Se essa base é constituída pelo rendimento, temos os impostos sobre o rendimento; se é o património, temos os impostos sobre património; se é consumo temos os impostos sobre consumo”.

Mesmo não sendo um país membro da OCDE, o Brasil possui uma estrutura semelhante à apresentada pela referida organização. Conforme RFB (2009) os impostos são distribuídos em Gerais, Selectivos³ e outros⁴, e segundo Baratto *et al.*⁵ (2006) podem ser assim elencados nestas categorias por competência hierárquica de cobrança⁶:

- Imposto sobre Produtos Industrializados (**IPI**) - *Federal*;
- Programa de Integração Social (**PIS/PASEP**) - *Federal*;
- Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (**COFINS**) – *Federal*;
- Contribuição de Intervenção no Domínio Económico (**CIDE**) – *Federal*;
- Imposto Sobre a Importação de Produtos Estrangeiros (**II**) – *Federal*;
- Imposto Sobre a Exportação de Produtos Nacionais ou Nacionalizados (**IE**) - *Federal*;
- Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (**IOF**) - *Federal*;
- Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (**ICMS**) – *Estadual e Distrito Federal*; e
- Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza (**ISS**) – *Municipal*.

Para justificar a grande variedade e quantidade de Tributos existentes no Brasil, Baratto e Lobato (2007), explicam que o nível de fiscalidade Brasileiro apresenta problemas, por ser diluída em diversos Tributos e elevado, dificultando o atendimento a uma directriz de transparência.

2.1.1 Indicadores de “Carga Fiscal”

Para que possamos quantificar a tributação no Brasil e em Portugal, utilizaremos alguns dos indicadores de “carga fiscal” apresentados por Santos (2003) e também por Pereira (2009), nomeadamente o nível de fiscalidade⁷, a estrutura fiscal e o esforço fiscal, em comparação com o Canadá, país que possui dois modelos de IVA, Alemanha, por ser um

³ Os impostos selectivos IPI e ICMS incluem também as operações relativas a Automóveis, Bebidas, Combustíveis, Energia Eléctrica, Tabaco e Telecomunicações.

⁴ Incluem comércio exterior, taxas e contribuições económicas.

⁵ A Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF) não foi incluída, pois a partir de 2008 foi extinta.

⁶ Diferentemente da designação da OCDE (2007), apresentamos os Impostos Brasileiros de acordo com o ente Estatal responsável pela sua arrecadação, se Federal, Estadual ou Municipal, conforme o art. 145 da CF/88.

⁷ Santos (2003 : 449-450) “ ...a despeito de a sua aceitação estar largamente difundida, suscita alguns problemas delicados que se prendem com a definição concreta de ambos os termos da relação que o expressa. Isto é: a questão de saber em que consiste “o total dos impostos cobrados” e “o indicador de rendimento global de um país” continua a não ter uma resposta definitiva e universalmente aceite”.

país federado, e a Dinamarca⁸, que segundo Ganghof (2007) possui um dos maiores níveis de fiscalidade do mundo há mais de 10 anos, mas tem uma distribuição eficiente dos recursos assim obtidos à população. Para o esforço fiscal serão comparados também alguns outros países membros da OCDE. O nível de fiscalidade é o indicador mais utilizado para mensurar a “carga fiscal global”, através da verificação da percentagem da riqueza produzida pelo país que é transferida dos particulares para o Sector Público, fornecendo uma ideia de como num determinado país se repartem as responsabilidades na satisfação de necessidade entre o sector público e o sector privado (Pereira, 2009).

Tabela 1 – Níveis de Fiscalidade (Receita Fiscal em % do PIB)

PAÍS	2005	2006	2007	2008
Alemanha	34,8%	35,4%	36,0%	37,0%
Brasil	33,3%	33,5%	34,7%	34,4%
Canadá	33,4%	33,3%	33,0%	32,3%
Dinamarca	50,8%	49,6%	49,0%	48,2%
Portugal	33,7%	34,4%	35,2%	35,2%

Fonte: OCDE (2010). Revenue Statistics, 1965-2009. OECD Publishing, 2010, RFB (2009), RFB (2008), RFB (2007) e RFB (2006).

Deste modo, podemos verificar que os níveis de fiscalidade do Brasil e de Portugal são equivalentes aos da Alemanha e do Canadá, ficando abaixo do da Dinamarca.

De maneira geral, segundo Varsano *et al.* (1998), a análise dos níveis de fiscalidade entre países não é um conceito absoluto, pois o nível de fiscalidade pode ser baixo para uma sociedade e alto para outra, dependendo das respectivas capacidades contributivas e provisões públicas de bens, indicando que as comparações têm pouco significado analítico.

Entretanto, ainda segundo Varsano *et al.* (1998), estas análises quando trabalhadas com determinadas variáveis⁹, como por exemplo o PIB *per capita*, permitem uma melhor compreensão dos indicadores acima apresentados. Assim, vejamos a “renda *per capita*” e o IDH¹⁰, dos referidos países:

⁸ Segundo Tomaz (2010) a Dinamarca é o único país da UE que utiliza somente uma taxa para o IVA.

⁹ No ANEXO II encontra-se um resumo apresentado por Gupta (2007) relativo aos principais estudos de esforço fiscal realizados entre 1967 e 2004 e as diversas variáveis combinadas.

¹⁰ De acordo com UNDP (2009b) o IDH combina 4 variáveis (Expectativa de vida / taxa de alfabetização / taxa de escolarização / Renda per capita) em 3 dimensões (Saúde / Educação / Padrão de vida)

Tabela 2 – Renda *per capita* x IDH

PAÍS	Renda <i>per capita</i>				IDH – 2008	
	2005	2006	2007	2008	Rank	Valor
Alemanha	31.366	32.905	34.683	35.432	10	0,885
Brasil	8.603	9.168	9.854	10.466	73	0,690
Canadá	35.033	36.821	38.448	38.975	8	0,886
Dinamarca	33.196	35.183	36.326	36.808	19	0,865
Portugal	20.656	21.662	22.638	23.283	40	0,789

Fonte: OCDE, OECD Factbook 2010: Economic, Environmental and Social Statistics (2010b) e UNDP, Human Development Report 2009 (2009).

Verifica-se que, mesmo sendo o Brasil um país com distribuição de rendimento e IDH baixos, ainda assim possui um nível de fiscalidade equivalente aos países com rendimento e IDH elevados, ou seja, chegamos à mesma conclusão de um trabalho realizado por Varsano *et al.* (1998), em que se verificou que o esforço tributário da sociedade Brasileira é elevado e bem superior à média dos países considerados no estudo.

Santos et al. (2009) defendem que o índice de esforço fiscal relativo corresponde ao rácio entre o nível de fiscalidade efectivo e o calculado com base numa regressão. Pereira (2009) define em uma das suas principais obras que este índice é o confronto entre o nível de fiscalidade efectivo e o nível de fiscalidade potencial, no qual, se o primeiro for maior que o segundo significa que é exigido um esforço fiscal maior à população, ou seja, a capacidade fiscal está sobreutilizada, e na situação contrária, a capacidade tributária está a ser subutilizada.

Apesar das limitações relativas à utilização em países desenvolvidos apresentadas por Pereira (2009), para que pudéssemos avaliar o esforço fiscal do Brasil e de Portugal, em comparação com alguns países¹¹ da OCDE, estimou-se a seguinte recta de regressão¹²:

¹¹ Foram utilizados na análise 21 países membros da OCDE acrescentados do Brasil, sendo mantidos em especial o Chile e o México por serem os únicos países sul-americanos presentes na Organização e foram excluídos da regressão em função de não terem sido estatisticamente significativos na amostra: Austrália, Coreia, Eslovénia, Estados Unidos, Estónia, Irlanda, Islândia, Israel, Luxemburgo, Noruega, Nova Zelândia, Suíça e Turquia.

¹² Calculada com base nos dados da OCDE (2010) e RFB (2009) relativos a 2008, para 22 países, vide ANEXO III.

$\frac{T}{Y} = 0,46x + 23,111$ ¹³ ($R^2 = 0,343$)¹⁴. Com estes dados podemos então identificar o nível de fiscalidade potencial dos países analisados, no pressuposto que a capacidade tributária é devidamente utilizada:

Tabela 3 – Esforço Fiscal (2008)

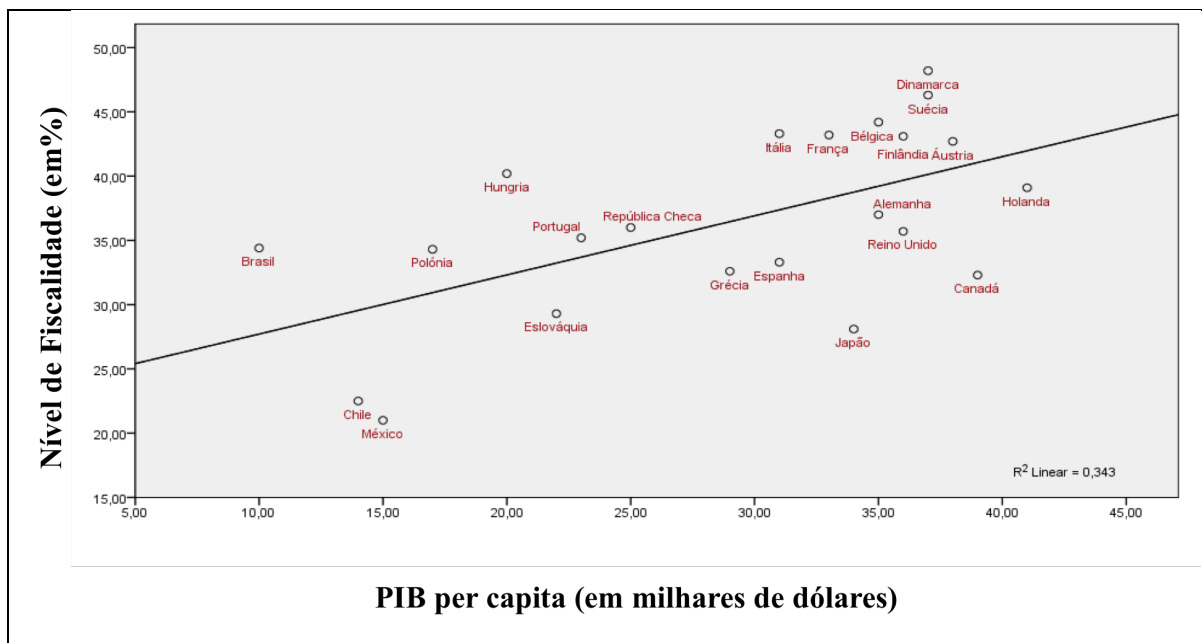
Países	PIB <i>per capita</i> (1)	Nível de fiscalidade efectivo (2)	Nível de fiscalidade estimado (3)	Esforço Fiscal (4)=(2)/(3)	Ordem
Alemanha	35,4	37,0	39,4	0,939	13
Áustria	37,9	42,7	40,5	1,054	10
Bélgica	35,3	44,2	39,3	1,123	7
Brasil	10,5	34,4	27,9	1,232	2
Canadá	39,0	32,3	41,0	0,787	19
Chile	14,5	22,5	29,8	0,756	20
Dinamarca	36,8	48,2	40,0	1,204	3
Eslováquia	22,1	29,3	33,3	0,880	18
Espanha	31,5	33,3	37,6	0,886	17
Finlândia	35,9	43,1	39,6	1,087	9
França	33,1	43,2	38,3	1,127	6
Grécia	28,9	32,6	36,4	0,896	16
Holanda	41,1	39,1	42,0	0,931	14
Hungria	19,7	40,2	32,2	1,249	1
Itália	31,3	43,3	37,5	1,155	5
Japão	34,1	28,1	38,8	0,724	21
México	14,5	21,0	29,8	0,705	22
Polónia	17,3	34,3	31,1	1,104	8
Portugal	23,3	35,2	33,8	1,041	12
Reino Unido	35,6	35,7	39,5	0,904	15
Rep. Checa	24,6	36,0	34,4	1,045	11
Suécia	36,8	46,3	40,0	1,157	4

Fonte: Adaptado de Pereira (2009); OCDE (2010), *Revenue Statistics*, 1965-2009. OECD Publishing, 2010; e RFB (2009).

¹³ Cálculo realizado de acordo com Pereira (2009) com base no modelo $\frac{T}{Y} = a1 + b1 Yp$, em que: T – Total das receitas fiscais e Y – Produto Interno Bruto.

¹⁴ Como pode-se perceber através do *R Square*, apenas 33% das diferenças dos níveis de fiscalidade são explicadas pelo rendimento per capita, devendo as conclusões relativas aos índices de esforço fiscal obtidos serem encaradas com reservas.

Figura 1 – Esforço Fiscal em função do PIB *per capita* (2008)



Fonte: Adaptado de Pereira (2009); OCDE (2010), *Revenue Statistics*, 1965-2009. OECD Publishing, 2010; e RFB (2009).

Os dados relativos ao esforço fiscal nos permitem concluir que, para 2008, o Brasil possui o segundo maior índice de esforço fiscal para os países analisados, o que sugere que o nível de fiscalidade está acima do potencial, ou seja, há uma sobreutilização do nível de fiscalidade. Portugal também evidencia uma sobreutilização, mas enquadra-se na décima segunda posição dos vinte e dois países avaliados. Em um estudo sobre o esforço fiscal Português, realizado entre 1995 e 2006 por Santos *et al.* (2009), concluiu-se que, embora o nível de esforço fiscal seja inferior a um, na altura, existia uma clara tendência ascendente ao longo do período em análise, já que se obteve no final do período valores bastante próximos à unidade, indicando que não são surpreendentes os valores encontrados no presente trabalho relativamente a Portugal.

Outro tipo de análise apresentada é a da estrutura fiscal, que traduz a repartição da receita fiscal total entre os principais Tributos, caracterizando-se assim pela forma como se articulam entre si os diversos impostos integrantes de um sistema fiscal, pela posição de cada um deles no total das receitas fiscais.

Tabela 4 – Estrutura Fiscal em % do PIB (2008)

Classificação	BR^(*)	CA	DK	DE	PT
Impostos sobre o Rendimento	7,1%	15,9%	29,2%	11,5%	9,3%
Contribuições para Seg. Social	5,9%	4,8%	1,0%	13,9%	11,5%
Impostos sobre o Património	1,1%	3,4%	2,0%	0,9%	1,3%
Impostos sobre o consumo	16,8%	7,6%	15,6%	10,5%	12,9%
Imp. s/ os salários e a mão-de-obra	2,4%	0,7%	0,2%	-	-
Outros	1,2%	-	-	-	0,2%

Fonte: OCDE (2010), *Revenue Statistics*, 1965-2009. OECD Publishing, 2010; e RFB (2009).

(*) Para o Brasil incluem-se também as contribuições.

A estrutura fiscal apresentada permite-nos verificar que, tanto para Portugal como para o Brasil, os impostos sobre o consumo contribuem mais para a receita fiscal total, ao contrário dos demais países analisados.

2.2 Impostos e Contribuições sobre bens e Serviços – Tributação Indirecta

2.2.1 Em Portugal – IVA

De acordo com Tomaz (2009), o ideal unionista europeu, inspirado por Jean Monet, teve a sua fundação e ampliação há quase sessenta anos, através da proposta de Robert Schuman em 1950, quando concedeu à autoridade comum a produção franco-alemã do carvão e do aço. Entretanto, a harmonização fiscal, desde o tratado de Roma ao de Lisboa, nunca foi um fim em si mesma, pois nos tratados nunca foram consagradas normas relativas a uma política fiscal comum. A harmonização fiscal representa um longo processo de convergência legislativa baseado num complexo e instável equilíbrio entre os princípios da neutralidade¹⁵ e da subsidiariedade¹⁶. O Tratado de Lisboa, que alterou o tratado da União Europeia e instituiu a Comunidade Europeia, introduziu o princípio da proporcionalidade, em que “*o conteúdo e a forma da acção da União não devem exceder o necessário para alcançar os objectivos dos Tratados*”, Tratado de Lisboa (2007 : 12).

¹⁵ Tomaz (2009 : 2) “...de acordo com o qual um funcionamento de um mercado não deve ser distorcido por factores fiscais...”

¹⁶ Tomaz (2009 : 2) “...nos termos do qual a política fiscal deve ser exercida pelos próprios Estados membros, e da adopção das decisões em matéria fiscal por unanimidade.”

Em 1960, através da criação de um grupo de trabalho da comissão que elaborou o relatório Newmark, deu-se origem, em 1967, à Primeira Directiva¹⁷ da Comunidade Económica Europeia, que determinava a utilização do IVA como imposto sobre consumo, e à Segunda Directiva¹⁸ que é considerada o embrião do que viria a ser o sistema comum do IVA. Entretanto, somente com a Sexta Directiva¹⁹ de 1977 é que se teve a expressão mais evidente da legislação comunitária em matéria fiscal. De acordo com Farmer and Lyal (1994) em citação dada por Martins e Gama (2007), a Sexta Directiva combateu algumas questões anteriormente não resolvidas na Primeira e Segunda Directivas, como as áreas de tributação dos serviços, isenções, propriedade de bens e transacções financeiras, definindo também uma matéria colectável uniforme.

Somente em 1986, foi introduzido em Portugal o IVA, em substituição do imposto de transacções (IT), através do Decreto-Lei nº 394-B/84, de 2 de Julho, que o próprio preâmbulo explicava como uma das exigências para a adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia (CEE).

O IVA é um imposto indirecto plurifásico, já que incide sobre todas as fases do circuito económico, do produtor ao retalhista, através do método subtractivo indirecto, que representa a liquidação e dedução do imposto nas fases do circuito económico, funcionando na medida em que as transacções se processam entre os sujeitos passivos de imposto com direito a dedução; baseia-se no princípio de tributação no país de destino²⁰; é um imposto de alto rendimento²¹ (reditício) em comparação com os demais Tributos; e que resiste bem ao teste da neutralidade. Ressalta-se, entretanto, que o princípio do destino adoptado é objecto de um regime transitório na União Europeia, uma vez que foi verificada a impossibilidade de atingir consenso unânime na aplicação do IVA na origem. Este

¹⁷ Directiva 227/67 (CEE)

¹⁸ Directiva 228/67 (CEE)

¹⁹ Directiva 388/77 (CEE)

²⁰ Segundo Tomaz (2009 : 7), “...o princípio da tributação no país de origem (princípio da origem), as mercadorias são tributadas no país onde são produzidas, abstraindo-se do país onde se efectua o consumo, o que implica a tributação das exportações e a isenção das Importações. De acordo com o princípio da tributação no país do destino (princípio do destino), as mercadorias são tributadas no país onde ocorre a importação (o do consumo) abstraindo-se o país da respectiva origem de proceder a tributação, isentando as exportações.”

²¹ Sobre esta questão, Keen (2007) conclui que o IVA é uma máquina de dinheiro, já que a presença do IVA na economia esta associada com uma maior receita pública, sendo este impacto atenuado pela redução nas receitas com outros impostos.

regime de transição continua a perdurar, o que não deixa esclarecida a aplicabilidade ou não no futuro do regime do IVA na origem.

Sobre a neutralidade, Basto (1991) afirma que, por não introduzir distorções na organização da produção, ou seja, ser neutro perante o nível de integração das indústrias e no modo como o valor acrescentado se distribui pelos diferentes estágios de produção, o IVA é superior aos impostos cumulativos.

Encontram-se no ANEXO IV, as características principais sobre o IVA vigente em Portugal, tendo em conta a legislação²² em vigor até Setembro de 2010.

2.2.2 No Brasil – ICMS

Acompanhando a nova tendência mundial, que conduzia à introdução de um Imposto sobre o Valor Acrescentado em substituição dos demais impostos sobre o consumo existentes entre as décadas de 50 e 60, o Brasil através de uma reforma Constitucional em 1967, adoptou a criação do imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias o (ICM), em substituição ao até então Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC).

Este novo imposto veio revolucionar o Sistema Fiscal Brasileiro, uma vez que, conforme Alexandre (1998), o Brasil tornou-se um dos pioneiros na introdução de um imposto tipo “IVA” com mecanismo do crédito do imposto. Segundo Oliveira *et al.* (2006), este imposto existia na altura apenas em França e Costa do Marfim, sendo o Brasil o precursor na introdução de um Tributo até o estágio do comércio retalhista e o primeiro que atribuiu a competência do Imposto à esfera sub-nacional de governo.

De acordo com Carvalho (2005), com a reforma constitucional de 1988 o ICM passou a denominar-se ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação), já que a base de incidência tinha sido ampliada em decorrência da incorporação dos produtos e serviços oriundos dos extintos Impostos únicos de competência da União. Carrazza (2003), ao falar sobre o ICMS, define que este é um Imposto que incide sobre a operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, representa a circulação de mercadoria

²² Disponível em Marreiros e Marques (2010).

em seus diversos estágios, ou seja, transmissão de titularidade, cuja competência é Estadual e Distrital, baseado também no princípio da não-cumulatividade.

O governo Brasileiro satisfez-se tanto com o Imposto tipo IVA que o introduziu não somente na esfera Estadual (ICMS) sobre a circulação de produtos, mas também na Federal através do IPI, que incide sobre produtos industrializados (Bird, 1999).

Encontram-se no ANEXO V, as características principais sobre o ICMS, vigente no Brasil tendo em conta a legislação em vigor até Setembro de 2010, baseado no Regulamento²³ do Estado de Minas Gerais relativo a este Imposto.

2.3 Modelos e alternativas de implantação do IVA

A implantação do IVA foi iniciada há mais de 50 anos, sendo que a sua introdução foi determinada de acordo com opções e formas adoptadas pelos países ou Blocos Económicos em função do seu sistema político, estrutura de governo e distribuição interna dos recursos. Desde então é possível identificar os modelos actualmente existentes, bem como estruturas sugeridas por diversos autores para suprir eventuais ineficiências já identificadas em alguns dos modelos actuais.

Seguindo a classificação proposta por Bird e Gendron (2001), podemos dividir a estrutura de adopção do IVA pelo seu nível de governo, Federal (Nacional) ou Estadual (Províncias) e de acordo com Abreu (2004) conforme o princípio da origem (Tributação das mercadorias no País ou Estado de origem) e destino (Tributação das mercadorias no País ou Estado de destino).

Bird e Gendron (2001) identificam que o sistema vigente na União Europeia é baseado no princípio do destino com pagamento diferido e que os países membros adoptaram o IVA nacional, ressalvando, entretanto, que para os países federalistas como Alemanha e Áustria, tem-se o IVA Federal, cujos recursos são redistribuídos entre os entes federados. Neste sentido, podemos classificar então que Alemanha e Portugal, países membros da União Europeia, têm um IVA Federal (Nacional) baseado no princípio do destino²⁴.

²³ Decreto do Estado de Minas Gerais nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

²⁴ Conforme apresentado no tópico 2.2.1 o princípio da tributação do IVA no Destino é objeto de um regime transitório na UE.

Ainda segundo Bird e Gendron (2001), o Brasil possui um imposto tipo IVA (ICMS) incidindo com base no princípio da origem nas operações realizadas entre os Estados Federados. Uma vez que as exportações não são tributadas, pelo princípio do destino, podemos concluir que o Brasil possui um sistema híbrido, já que utiliza os dois princípios. Baratto *et al.* (2006) defendem que o Brasil possui um IVA combinado, na esfera Federal e Estadual, mas classificado como sub-nacional, (Bird e Gendron, 2001). Vale salientar que actualmente o Brasil possui outros Impostos passíveis de serem agregados em um imposto sobre o valor acrescentado, sendo eles; o IPI²⁵ (Imposto plurifásico, de competência Federal, que incide sobre produtos industrializados); o PIS²⁶ e a COFINS²⁷ (Contribuições plurifásicas, de competência Federal, que incidem sobre a facturação); e o ISS²⁸ (Imposto cumulativo, de competência municipal, que incide sobre serviços).

Para Baratto *et al.* (2006) o Canadá também possui um IVA combinado, já que existe um IVA Federal uniforme às Províncias, sendo que em algumas existe ainda uma tributação autónoma, ambas baseadas no princípio do destino, sendo este país considerado um dos exemplos mais interessantes para os estudiosos dos impostos sobre consumo, (Bird, 1999). O modelo canadiano foi classificado por Bird (1999) como “*Dual VAT*”²⁹ para a província de Quebec e “*Joint VAT*”³⁰ para as demais.

Tabela 5 - Estrutura do IVA nos Países analisados

	Alemanha	Brasil	Canadá	Portugal
Arrecadação	Federal	Estadual ^(*)	Federal e Provincial	Nacional
Princípio	Destino ^(**)	Origem-Destino	Destino	Destino ^(**)
Modelo	IVA central	IVA sub-nacional	DVAT e JVAT	IVA central

Fonte: Adaptado de Bird e Gendron (2001).

(*) Existe arrecadação de Impostos e Contribuições do tipo IVA nos níveis Federal e Municipal.

(**) NA UE através do IVA nas transacções intracomunitárias (RITI), regime transitório.

²⁵ Decreto N° 7.212, de 15/06/2010.

²⁶ Lei n° 10.637 de 30.12.2002.

²⁷ Lei n° 10.833 de 29.12.2003.

²⁸ Lei Complementar N° 116, de 31/07/2003

²⁹ Baratto *et. al.* (2006 : 32) “...dois impostos IVA independentes, federal e estadual, com plena harmonização de bases, autonomia na definição de alíquotas e forte integração na administração entre as burocracias, actuando a Administração Federal como instrumento para aumentar a eficiência da administração estadual...”

³⁰ Baratto *et. al.* (2006 : 31-32) “...Um único imposto, com legislação uniforme, sendo a administração realizada em parceria pelo governo Federal e pelos estados, e alíquotas específicas para o governo Federal e para cada estado, sendo a alíquota estadual aplicada na forma de um imposto adicional ao imposto federal...”

Além dos modelos actuais, existem algumas alternativas propostas por vários autores, relativas somente ao âmbito espacial de aplicação, baseadas em formulações teóricas, ou seja, nunca antes postas em prática. Temos como exemplo, o “*Viable VAT*” - VIVAT³¹, que conforme Keen (2000) foi proposto por Keen e Smith em 1996, o “*Shared Value Added Tax*” - SVAT³², proposto por Fenochietto e Pessino (2000), e o “IVA Compensação” proposto por Varsano (1995), posteriormente baptizado pela alcunha de “IVA do barquinho” em analogia à incidência do Imposto da União a um meio de transporte que levaria o Imposto para o estado de destino.

Este modelo do “IVA do barquinho” foi alterado por McLure (1999) sob a denominação de “*Compensating VAT*” – CVAT, sendo o modelo proposto por Varsano considerado uma das maiores inovações fiscais do século (Keen, 2000).

Desta forma, por ter sido o CVAT um sistema inovador, proposto por Varsano, e um dos únicos em que se efectuou uma tentativa de adopção pelo governo Brasileiro através de uma Proposta de Emenda Constitucional PEC 175/95, introduziremos brevemente este modelo.

Para Varsano (1995), era necessário eliminar o IPI e o ICMS e introduzir, em substituição, um novo Imposto partilhado pela União, Estados e Distrito Federal. Seria cobrado pelo método do valor acrescentado e teria duas taxas, uma Federal e outra Estadual, sendo as exportações e bens de capital desonerados. A União seria o intermediário entre os Estados de origem e destino, onde a cobrança integral do Imposto seria na origem, com um rateio automático entre os Estados envolvidos. Essa sistemática seria importante no combate a fraudes, já que o Imposto seria recolhido já na origem, não significando que a totalidade dos recursos ficaria no Estado “vendedor”.

³¹ Segundo Keen (2000), este sistema requer que todas as Províncias tenham a mesma taxa de imposto nas vendas realizadas a operadores registados dentro do País ou Bloco Económico, onde cada Província poderá fixar as taxas de imposto incidente nas compras efectuadas para consumo final, ou seja, não é necessário diferenciar o destino da venda, mas sim o comprador (registado ou não). Nas transacções intermediárias, entre empresas registadas não há débitos ou créditos pois se anulam e o imposto incidirá sobre o resultado da aplicação da alíquota do país de consumo sobre a última venda.

³² Fenochietto e Pessino (2000) definem que é um imposto partilhado entre governo Federal e Estadual, e por isso deve existir pelo menos duas taxas uma para cada nível de governo e deve-se preservar um grau de autonomia às Províncias, sendo que desta forma, todos os entes devem manter a competência para determinar a base de calculo, taxas e isenções, além de prever compensações para os estados que possam perder receita com o novo modelo de incidência no destino, através de um sistema equalização (transferências intergovernamentais)

Baratto *et al.* (2006) separa as propostas de McLure (1999) e Varsano (1995) em função do contexto envolvido, já que o primeiro estaria afinado ao discurso europeu, difundindo a preservação da autonomia de taxas e Varsano, atento aos problemas Brasileiros, adopta uma taxa única para os Estados.

2.4 Da implantação do IVA no Brasil baseado no modelo Português (Europeu)

O Brasil foi o primeiro país a utilizar um imposto tipo IVA (ICMS) que abrangia os retalhistas, conforme Bird e Gendron (2001), que com o passar dos anos, pela aplicação de diferentes taxas entre os Estados, baseadas no princípio da origem, acrescidas a uma autonomia administrativa dos Estados, culminou em uma “Guerra Fiscal³³” e o “Passeio da Factura³⁴”.

Para Bird e Gendron (2001) o Brasil tem o pior de dois mundos na sua versão sub-nacional, pois tem problemas em lidar com o comércio transfronteiriço, a exemplo do que a UE já enfrentara, uma vez que para os Estados é aplicado o princípio da origem e tem excessivos custos administrativos e de cumprimento fiscal, já que possui Impostos tipo IVA nas esferas Federal e Estadual. Cnossen (1998) também afirma que a utilização do princípio da origem no Brasil gera problemas administrativos e distorções, podendo ser utilizado como experiência real.

Também relata Piffano (2006) que o actual modelo Brasileiro cria problemas, pois o incentivo às denominadas “Guerras Fiscais” gera dificuldades aos Estados em reconhecer os créditos de Imposto em operações com outros Estados, permitindo a ocorrência de fraude nas compras inter-estaduais e ainda ao passeio da factura.

Considera Bird (1999), tal como a maioria dos analistas fiscais, que o melhor IVA é o central e que não é adequado designar o IVA aos governos sub-nacionais, sendo que a forma mais fácil de executar o IVA em países federados é através do mecanismo de

³³ Varsano e Mora (2001 : 12) definem assim a história da Guerra Fiscal: “A prática de reduzir os impostos Estaduais de valor agregado para atrair novos investimentos tem sido irregular desde 1975, excepto nos casos em que a redução prevista seja aprovada por unanimidade pelos 26 estados e no Distrito Federal. No entanto, a lei tem sido desrespeitada e a concorrência fiscal entre os estados brasileiros intensificou nos anos noventa. Sobretudo entre muitos casos, marcada pela disputa por empresas do sector automobilístico desde 1995 que procuravam por uma localização no país, para a introdução de novas plantas industriais.” Tradução do autor.

³⁴ Através do conceito utilizado por Varsano (1995), o chamado “passeio da nota fiscal” é a utilização de uma factura em principio emitida para o Estado de destino com taxa reduzida, mas com destinação para o próprio Estado de origem.

partilha de receitas do governo central para os demais. O autor considera ainda que o Brasil é um mau exemplo de utilização do modelo sub-nacional, pelo facto de seu sistema ser deficiente em alguns aspectos, existindo um desequilíbrio vertical entre despesas e receitas em todos os níveis de governo, dificultando a autonomia, eficiência e responsabilização, e pelo seu actual sistema ser confuso, aumentando os custos de cumprimento.

Aliás, parece haver amplo consenso na literatura, embora não universal, de que o IVA é mais apropriado se for atribuído ao nível do governo central, (Norregard, 1997).

O mecanismo de partilha de receita entre os diversos níveis de governo tem como exemplo a Alemanha, que possui um IVA central cujas receitas são redistribuídas aos Estados, sendo que este modelo é considerado uma solução mais adequada para países federados.

Ao apresentarem o modelo alemão, Spahn e Föttinger (1997) dizem que embora a Constituição Alemã faça alguma tentativa de dividir as funções do governo entre os níveis de forma vertical (competências exclusivas são definidas para o governo federal), a sua abordagem ao federalismo difere da dos modelos do mundo anglo-saxónico. Ao nível das operações financeiras, a distribuição horizontal das funções é compensada pela prevalência de repartição das receitas³⁵, em que todos os principais impostos (inclusive o IVA) cuja legislação é uniforme e centralizada, revertem para os governos federal e estadual em conjunto.

Sobre o IVA em países federados vejamos ainda Alexandre (1998 : 34):

“Não se pode afirmar que a aplicação do IVA nos países federados coloque problemas de maior em termos de política fiscal, principalmente se for concebido como imposto federal e não como um imposto estadual.

A concessão, aos diferentes níveis de governo, do poder de fixar alíquotas ou a base do imposto tem a vantagem de reforçar a autonomia e a responsabilidade das autoridades Estaduais, mas apresenta inúmeros problemas, sendo o mais relevante o da criação de distorções de concorrência entre os diferentes Estados.

Deste modo, a melhor forma de resolver o problema da atribuição da receita do IVA entre os diferentes níveis de governo (Administração estadual, provincial ou regional) consiste em utilizar fórmulas de repartição.”

³⁵ Spahn e Föttinger (1997) explicam que a distribuição vertical do imposto sobre a renda é definida pela Constituição e, com excepção dos subsídios, os ajustes da distribuição vertical de recursos públicos é efectuada exclusivamente através das partes do IVA a ser negociados entre os governos federal e estadual dependendo das receitas ou despesas.

Existem três razões habitualmente citadas segundo as quais o IVA central traz vantagens directas: menos custos para os contribuintes, que deixam de ter que cumprir com várias legislações existentes; redução dos impactos económicos, em função da existência de uma base de cálculo e estrutura de taxas comum; e coibição à utilização do Imposto como instrumento à “guerra fiscal”.

Baratto *et al.* (2006) critica este posicionamento e afirma que somente quando privilegiada uma leitura técnica, a solução mais adequada é a de um IVA central. Um dos obstáculos para esse sistema é a inegável restrição de autonomia aos Estados³⁶, alegando que seria desejável diversificar as fontes de financiamento e reduzir a dependência dos governos sub-nacionais, sendo a autonomia dos Estados parte da história do federalismo fiscal Brasileiro. O problema da harmonização de um imposto tipo IVA no Brasil, em sua estrutura federativa, torna-se conflituoso devido às dificuldades trazidas pelos processos de descentralização, já que encargos cada vez maiores foram transferidos para governos sub-nacionais.

O modelo actualmente vigente em Portugal, uniforme a todos os Estados Membros (EM) da União Europeia e baseado num IVA central (nacional), cuja arrecadação é realizada somente a um nível de governo, fundamentada no princípio do destino, torna-se uma estrutura muito eficaz pelas seguintes razões: já é adoptado pelos vinte e sete países membros da União Europeia; não existem evidências práticas quanto aos demais modelos propostos pelos investigadores; a forma Canadiana, mesmo sendo recomendada por alguns autores, ainda hoje não é uniforme pois o governo deste país permite a existência de dois modelos³⁷ distintos DVAT e JVAT, podendo esta estrutura ser uma segunda opção caso o IVA central falhasse.

A implantação no Brasil representaria, para o governo, uma maior harmonização internacional do imposto sobre o consumo, podendo atrair novos investimentos; melhoraria a eficácia na arrecadação do Imposto; permitiria o controlo da concorrência inter-estadual; introduziria agilidade no combate à fraude fiscal; asseguraria optimização dos gastos públicos. Para os contribuintes seria sem dúvida um ganho na melhor administração dos

³⁶ Para Hemming e Spahn (1997) existe um trade-off de benefícios entre centralização, no que se refere a coordenação e controlo, e descentralização, já que se tem um conhecimento local e informação.

³⁷ Encontra-se no ANEXO VI as taxas HST/GST no Canadá.

impostos sobre consumo, através da redução dos custos de cumprimento com a diminuição substancial do número de obrigações acessórias/declarativas.

Desta forma, a adopção pelo Brasil de um modelo de IVA central, baseado na experiência Portuguesa (Europeia), consistiria na aceitação de alterações significativas na sua actual estrutura de tributação sobre o consumo, podendo ser realizada através da fusão dos actuais Impostos sobre o consumo (IPI, ICMS, ISS, COFINS, PIS/PASEP). Consequentemente existiria a transferência da competência do IVA para o governo central, com posterior partilha dos recursos entre os diversos Estados, com ganhos evidentes numa melhor gestão dos meios humanos na administração do imposto e extinção das barreiras fiscais para controlo do imposto entre os Estados, abolindo, assim, o princípio de tributação na origem.

Capítulo 3 – A Implantação do SPED em Portugal baseada na experiência Brasileira

3.1 O governo electrónico e os sistemas de informação públicos

Para Diniz *et al.* (2009) o uso das Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC) está associado à utilização da internet para a prestação de serviços electrónicos, podendo essa tecnologia ser utilizada pelos governos como estratégia em seus processos internos e na melhoria dos serviços à sociedade, seja pelo uso dos cidadãos seja pelas empresas. Nesse sentido, a utilização da internet por parte da administração pública como instrumento de reforma e modernização, deu início ao termo “governo electrónico”, em função da disseminação e consolidação do comércio electrónico iniciada nos anos 90, passando a ser associado aos diversos níveis de governo.

Faria *et al.* (2010) ao abordar o início do termo apontam que em 1999 nos EUA, através do então vice-presidente Al Gore, o termo foi introduzido como possibilidade da utilização da TIC para apoiar e melhorar os serviços públicos, tendo esta iniciativa como principal motor a expectativa na redução de custos, embora em alguns casos as TIC representem uma outra forma de execução dos serviços já existentes.

Com um papel importantíssimo na economia da generalidade dos países, as TIC não podem ser desconsideradas, sob pena de um atraso irreversível e avultados prejuízos, (Campos e Marques, 2006).

O estudo do governo electrónico, segundo Helbig *et al.* (2005), pode ser dividido em três tipos de relações: entre governo e governo (G2G); entre governo e cidadão (G2C); e por fim as realizadas entre governo e empresas/fornecedores (G2B). Conforme apresentado por Faria *et al.* (2010) o objectivo do governo electrónico é a melhoria do desempenho interno e externo do sector público, sendo que o Brasil desponta como líder desta iniciativa entre os países em desenvolvimento, embora já existam experiências com outros países, tais como Argentina, Chile, México, Costa Rica, Colômbia, Austrália e também nos países membros da UE.

Tavares *et al.* (2008) responsabiliza o Estado, no papel de condutor da Nação, a ter um papel pedagógico na introdução de tecnologias e processos através da demonstração das suas potencialidades e divulgação de boas práticas. Neste sentido, fica evidente a

necessidade de atenção dos governos, neste caso das Administrações Fiscais, para que possam acompanhar a evolução dos sistemas de processamento electrónico de dados por parte dos contribuintes, que, mesmo gerando vantagens inegáveis ao tratamento da informação, introduzem novos riscos em termos de controlo fiscal, potencializando situações de evasão fiscal.

Conforme considera Lopes (2007), a obtenção de receitas para o financiamento das despesas do sector público tem como fonte principal a cobrança de Impostos. Alexandre (2007) afirma que o controlo da obtenção de receitas pelo Estado realiza-se pelo uso informático por parte das Administrações fiscais, através de declarações periódicas, controlo selectivo por análise de risco e o controlo por auditoria informática.

3.1.1 Em Portugal

Campos e Marques (2006) referem que em Portugal o governo procura sempre se posicionar na linha de frente da inovação, com exemplos de excelência e sucesso para gerar um efeito mobilizador. Em 2002, com a criação da UMIC (Agência para a Sociedade do Conhecimento), criou-se o principal organismo de planeamento, coordenação e desenvolvimento de projectos nas áreas da sociedade da informação e *e-Government* (e-Gov) em Portugal. Em Junho de 2003 foi definido o plano de acção para o governo electrónico em Portugal, cujas medidas, segundo Campos e Marques (2007), faziam parte do plano de acção para a Sociedade de Informação com objectivo de proporcionar qualidade e eficiência aos serviços públicos.

A implementação de uma plataforma de governo electrónico modifica o conceito do tratamento da informação, pois os documentos físicos passam a ser *bits*, as facturas passam a ser electrónicas, as assinaturas passam a ser digitais, tal como retratam Campos e Marques (2006), concluindo ainda que o processo não é de todo linear, pois existe a não-aceitação do digital por alguns intervenientes, que continuam a insistir no formato físico (em papel) dos documentos.

Alguns dos exemplos claros desta evolução em Portugal, segundo Mateus (2008) incluem o lançamento do Serviço da Segurança Social Directa, a criação do Cartão do Cidadão,

entre outros, dos quais, no âmbito da administração fiscal, destacamos o lançamento do Guia da Factura Electrónica realizado pela UMIC em 2006.

A factura electrónica serve como instrumento complementar para a já existente relação entre Estado e empresas em Portugal, que segundo Baptista (2010) dá-se através dos seguintes mecanismos electrónicos³⁸: Declarações do IVA; Declaração IRC (Modelo 22); IES; Relatório Único; SAFT; Segurança Social (vários); IRS (Modelo 10) – Retenções; e IRS (Modelo 3).

A UMIC (2006) define que a factura electrónica é um documento comercial parecido com a factura em papel, entretanto reduzida ao formato electrónico, sendo que ambas possuem o mesmo valor desde que possuam as menções obrigatórias a qualquer factura, além de observar as exigências legais e de autenticidade. Tavares *et al.* (2008) designam a factura electrónica como um documento digital com valor legal se cumpridos os requisitos do CIVA e as demais exigências em termos de garantia de autenticidade e integridade.

Embora o uso da factura electrónica tenha ganhado importância nos últimos tempos, a cooperação administrativa dos países membros da UE já se processava por meios electrónicos para a troca de informações no que refere-se aos Impostos directos e também no domínio dos Impostos indirectos. Esse processo iniciou-se em 1977 através da Directiva 77/799/CEE³⁹ do Conselho, de 19 de Dezembro, na assistência mútua das administrações fiscais dos Estados membros para o domínio dos Impostos directos, sendo mais tarde alargado aos impostos indirectos pela Directiva 79/1070/CCE do Conselho, de 6 de Dezembro.

Segundo Alexandre (2007), para que essa troca de informação entre os Estados membros fosse operacionalizada, criou-se um novo instrumento jurídico⁴⁰, em que se determinava a utilização de uma rede informática comum, interligando todas as Administrações fiscais dos respectivos Estados Membros da UE e a Comissão Europeia, sendo que os dados eram imputados a partir das informações recolhidas pelas declarações recapitulativas enviadas pelos sujeitos passivos que realizavam transacções intracomunitárias de bens.

³⁸ Disponível no sítio das Finanças (2011) em <http://www.portaldasfinancas.gov.pt/pt/menu.action?pai=348>.

³⁹ Este dispositivo foi revogado pela Directiva 2011/16/EU em 15 de Fevereiro de 2011.

⁴⁰ Actualmente está em vigor o Regulamento (CE) n° 1798/2003 do Conselho, de 07 de Outubro.

Posteriormente essa rede informática passou a ser conhecida pela sigla VIES (*VAT Information Exchange System*).

Actualmente em Portugal no que refere-se a facturação electrónica, o que há de mais importante e que se encontra em vigor é o Decreto-Lei nº 256/2003, de 21 de Outubro, em transposição da Directiva 2001/115/CE⁴¹, a Portaria nº 363/2010, de 23 de Junho que regulamenta a certificação prévia dos programas informáticos de facturação do CIRC e a Portaria nº 321-A/2007, de 26 de Março que determina que os sujeitos passivos de IRC que organizem a contabilidade com recursos informáticos ficam obrigados a produzir um ficheiro específico quando solicitado pelos serviços de inspecção.

Além da facturação electrónica, outras duas ferramentas utilizadas nas relações entre o Governo e as Empresas Portuguesas, são a IES (Informação Empresarial Simplificada) e o SAFT (*Standard Audit File for Tax purposes*).

Introduzida em Portugal pelo Decreto-Lei n.º 8/2007 em Janeiro de 2007 a IES consiste numa nova forma de entrega de obrigações declarativas de natureza contabilística, fiscal e estatística de forma totalmente electrónica, o que permitiu a supressão de algumas obrigações acessórias, tais como:

- Depósito das contas anuais e correspondente registo, em papel, junto das conservatórias do registo comercial;
- Entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal ao Ministério das Finanças e da Administração Pública (Direcção Geral dos Impostos);
- Entrega de informação anual de natureza contabilística ao INE para efeitos estatísticos;
- Entrega de informação relativa a dados contabilísticos anuais para fins estatísticos ao Banco de Portugal.

Criado pela Portaria nº 321-A/2007 em 26 de Março, o SAFT, é um ficheiro XML normalizado para o fornecimento de um conjunto de registos contabilísticos, num formato legível e comum. Tem como propósito facilitar a recolha em formato electrónico das informações fiscais por parte dos inspectores/auditores tributários, sempre que solicitado, pelos respectivos serviços de inspecção no âmbito das suas competências.

⁴¹ Esta Directiva foi incorporada pela Directiva 2006/112/CE

3.1.2 No Brasil

O governo electrónico Brasileiro foi instituído no ano de 2000, pelo então Presidente Fernando Henrique Cardoso, quando criou através de um Decreto Presidencial, no dia 3 de Abril do mesmo ano, um Grupo de Trabalho Interministerial para examinar e propor políticas, directrizes e normas relacionadas às novas formas de interacção electrónica. Essas acções do Grupo de Trabalho em Tecnologia da Informação (GTI) foram posteriormente formalizadas pela Portaria da Casa Civil nº 23 de 12 de Maio de 2000, e incorporadas as metas do programa Sociedade da Informação, coordenado pelo Ministério da Ciência e Tecnologia.

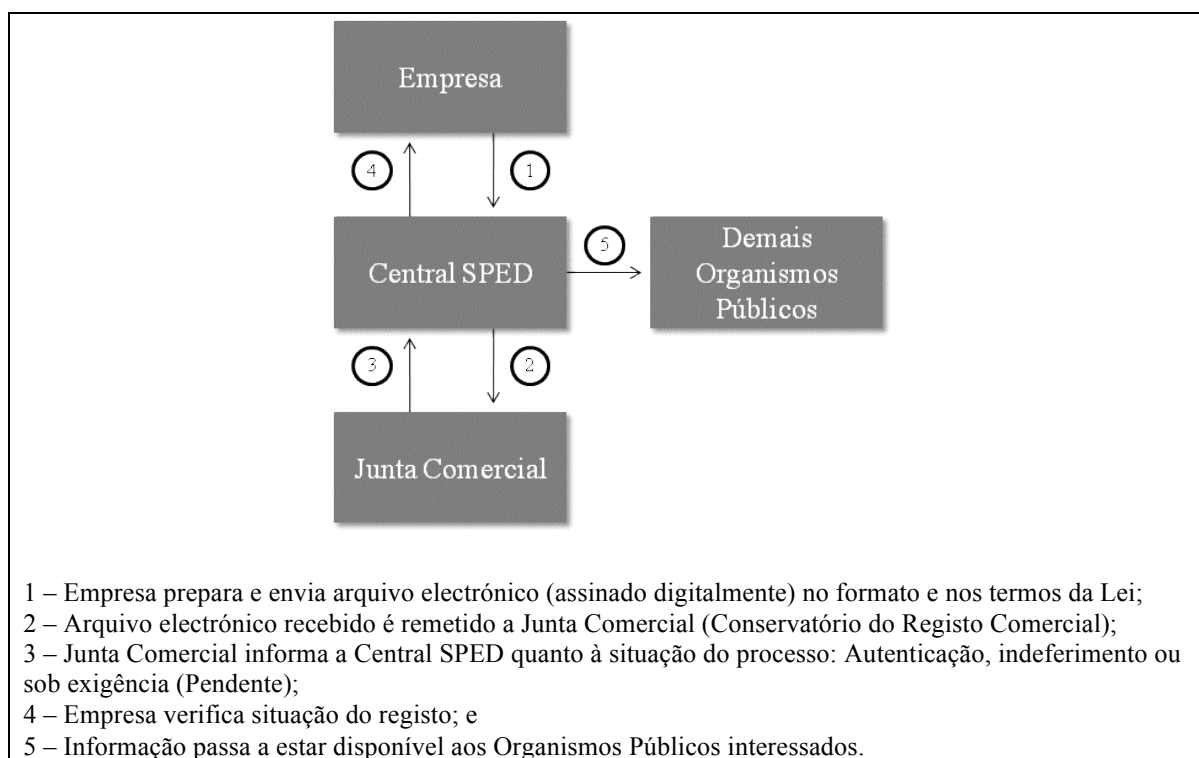
Para Matos *et al.* (2008) essa nova política culminou com a publicação do “Livro Verde” ainda em 2000, tendo como proposta estabelecer um novo paradigma cultural de inclusão digital, redução de custos na administração pública, melhoria na gestão, entre outros. Na opinião de Faria *et al.* (2010) o governo Brasileiro também está empenhado em melhorar os seus serviços públicos por meio da tecnologia da informação e comunicação através de sistemas de relacionamento com contribuintes, uma vez que inicia-se uma nova era na informática que fará parte também do quotidiano dos empresários, advogados, contabilistas e demais profissionais.

Deste modo, incorporado ao Programa de Aceleração do Crescimento (PAC) foi instituído, no ano de 2007 o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). Conforme Faria *et al.* (2010), o SPED tem como pressuposto modernizar a sistemática actual do cumprimento das obrigações acessórias transmitidas pelos contribuintes pessoas colectivas às administrações públicas e demais órgãos interessados, sendo que para Matos *et al.* (2008) tem como principais objectivos: promover a integração das administrações fiscais; racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes; e tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários. O SPED é dividido em vários subprojectos⁴², sendo que para Junqueira (2007) os três mais importantes são o SPED – Contábil, SPED – Fiscal e a NF-e.

⁴² De acordo com RFB (2010) os projectos do SPED são: Sped-Contábil; Sped-Fiscal; Sped Fiscal-PIS/Cofins; NF-e; NFS-e; CT-e; FCONT; e Central de Balanços.

O SPED – Contábil (Junqueira, 2007; Faria *et al.*, 2010) também denominado Escrituração Contábil Digital – ECD, tem como propósito a substituição da actual escrituração contabilística Brasileira, uma vez que até então os contribuintes eram obrigados a utilizar os livros diário e razão em papel, passando então a terem que apresentar arquivos electrónicos devidamente validados pelas respectivas assinaturas digitais do representante da empresa e pelo contabilista.

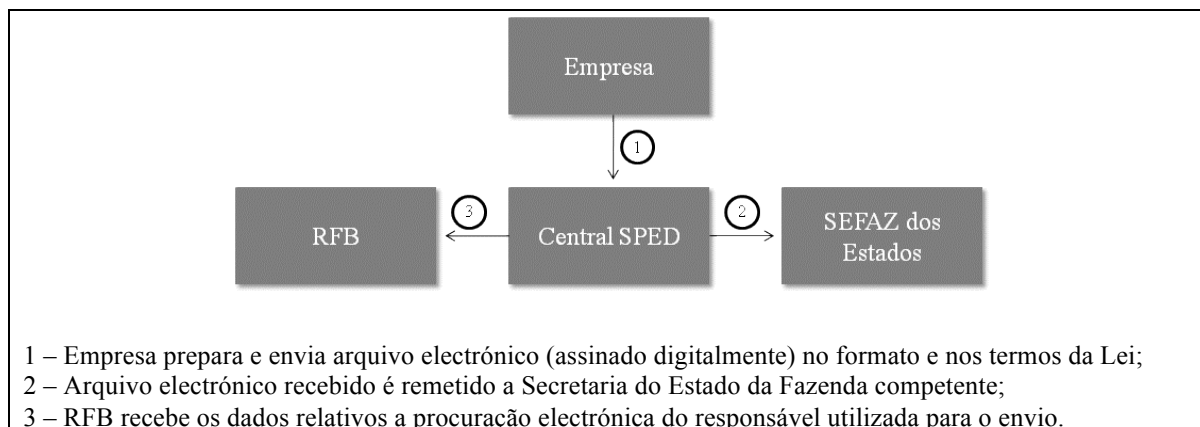
Figura 2 – Modelo estrutural “SPED Contábil”



Fonte: Elaborado pelo próprio autor.

O segundo subprojecto apresentado é a Escrituração Fiscal Digital – EFD, nomenclatura também dada ao SPED – FISCAL, cujo propósito é de substituir os livros de registo de entrada; registo de saídas; registo de inventário; registo de apuramento do IPI e do ICMS, sendo ainda, uma substituição do papel por informações electrónicas que irá também possibilitar uma maior interacção entre todas as administrações fiscais Brasileiras (Junqueira, 2007; Faria *et al.*, 2010).

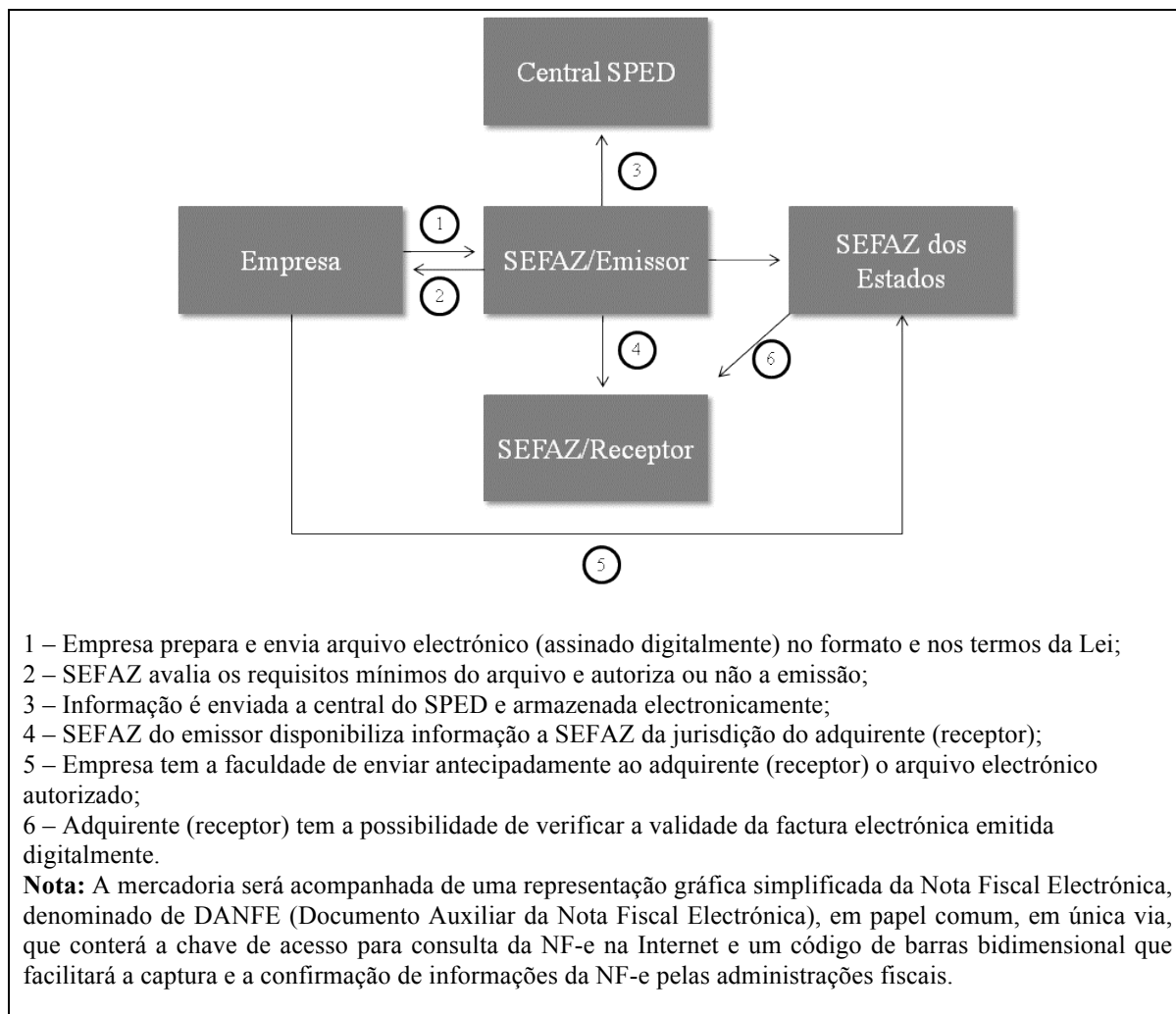
Figura 3 – Modelo estrutural “SPED Fiscal”



Fonte: Elaborado pelo próprio autor.

Por fim, temos o projecto da Nota Fiscal electrónica, que para Matos *et al.* (2008) representa a implantação em todo o Brasil de um documento fiscal electrónico para substituir a emissão da factura em papel, possibilitando o acompanhamento em tempo real das operações comerciais dos contribuintes por parte das Administrações Fiscais.

Figura 4 – Modelo estrutural “Nota Fiscal Electrónica”



Fonte: Elaborado pelo próprio autor.

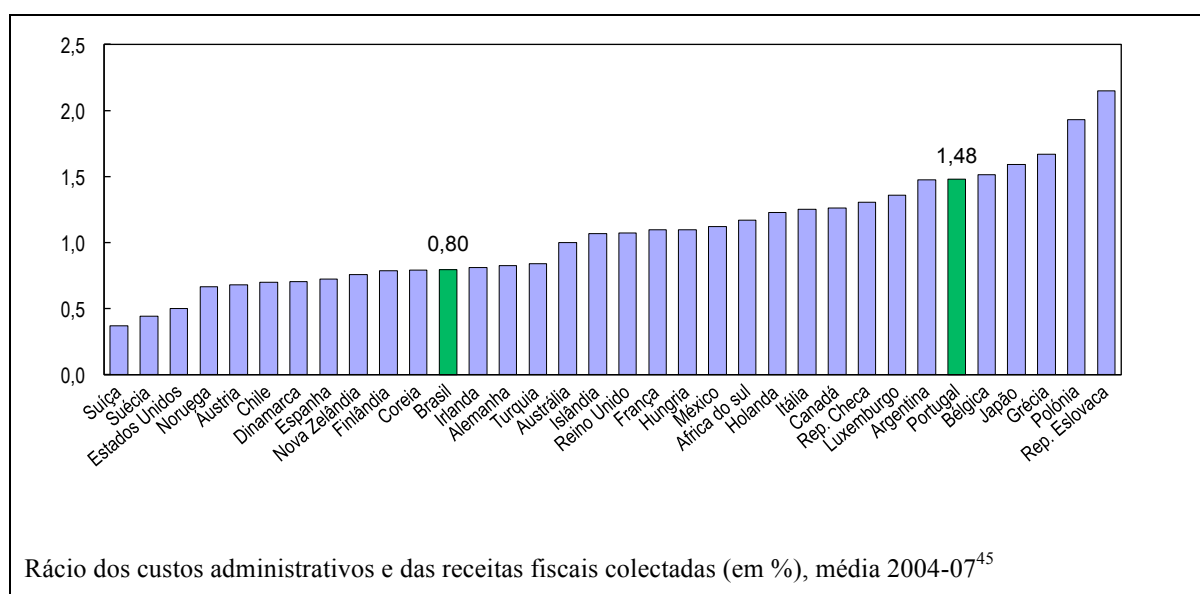
3.1.3 Indicador Internacional dos Sistemas de Administração Fiscal

Lopes (2007) em um estudo sobre os custos de um sistema fiscal, ao abordar os custos da tributação, apresenta os custos administrativos do sector público, ou seja, os gastos incorridos pelo governo na recolha e cobrança de impostos, e apresenta o indicador mais utilizado para sua medição, a taxa de gestão fiscal⁴³, que representa o rácio entre os custos administrativos e as receitas fiscais.

⁴³ Lopes (2007) destaca que existem factores externos que limitam a utilidade da taxa de gestão fiscal, embora exista uma tendência na utilização do mesmo para comparações internacionais.

Em um relatório apresentado pela OCDE (2009) sobre o Brasil, em uma comparação internacional, vê-se na figura 5, que a taxa de gestão fiscal⁴⁴ do Brasil é de 0,8, enquanto Portugal apresenta uma taxa de 1,48.

Figura 5 – Taxa de Gestão Fiscal: Comparação Internacional



Fonte: OECD (2009).

Ainda de acordo com o relatório da OCDE (2009), a administração tributária Brasileira é razoavelmente eficiente, possuindo um índice favorável quando comparado com os países membros da OCDE. As baixas taxas de gestão fiscal são advindas de uma estrutura organizacional magra com um uso amplo das ferramentas do governo electrónico para pagamento de impostos e cumprimento das obrigações declarativas. Por Portugal apresentar um índice bastante superior ao Brasileiro concluímos que existe uma menor eficiência da Administração fiscal Portuguesa, embora para Lopes (2007) estas diferenças se devam a um conjunto de factores que não são lineares em todos os países. Ainda quanto às limitações deste índice podemos citar OECD (2009b : 214) que diz: “*No entanto, porque a relação custo / receita ignora a receita potencial do sistema fiscal, o seu valor como indicador de eficácia é extremamente limitado*”.

⁴⁴ Embora fosse interessante analisar outras variáveis, como o nível de cumprimento fiscal ou o grau de evasão e fraudes fiscais, o propósito da análise da taxa de gestão fiscal se faz somente em função desta demonstrar uma maior eficiência do Brasil em relação a Portugal, o que reforça a relevância dos projectos SPED no Brasil.

⁴⁵ Para Brasil, Grécia e Islândia refere-se a média de 2000-04

3.2 Da implantação do SPED em Portugal baseado no modelo Brasileiro

Dos três subprojectos do SPED no Brasil, direccionados às pessoas colectivas, (SPED – Contábil; SPED – Fiscal e a NF-e), em Portugal pode-se verificar a existência do projecto da NF-e em função das Directivas publicadas pela UE e algumas semelhanças ao SPED Contábil e Fiscal na figura da IES e do SAFT. Vale ressaltar que a IES, diferentemente do SPED Contábil e Fiscal, não representa o envio de um ficheiro único, mas sim o preenchimento de uma obrigação acessória que consolida e/ou dispensa as empresas das demais. Já o SAFT, por ser um ficheiro em XML único, poderia representar a forma mais próxima do SPED Contábil e Fiscal, entretanto, a sua entrega está sujeita a solicitação das autoridades fiscais portuguesas e não de forma obrigatória como os ficheiros do projecto SPED.

A PriceWaterhouseCoopers-PWC (2009), a pedido da Comissão Europeia, apresentou um estudo realizado nos vinte e sete países membros da UE sobre a facturação electrónica. As principais conclusões foram: verificou-se um aumento significativo do intercâmbio electrónico de facturas entre clientes em relação ao estudo realizado em 2005; a maioria das empresas que utiliza facturas electrónicas efectua transmissão de informação através do EDI ou outros meios, sendo os “outros meios” aqueles não implementados pelos Estados Membros como solução compatível com o IVA; a utilização de facturas electrónicas é utilizada principalmente em situações domésticas; mais de metade das empresas incluídas no estudo que usam facturas electrónicas ainda mantêm o papel em paralelo; uma maior eficiência e redução de custos são vistas como as principais vantagens da facturação electrónica; e a disponibilidade e compatibilidade de clientes e fornecedores, juntamente com “regulação / legislação / lidar com as autoridades fiscais” são vistas como as mais importantes barreiras para o sucesso da facturação electrónica.

É evidente a existência de um grande potencial para a utilização da facturação electrónica, entretanto as regras actuais do IVA, ainda são vistas como um dos obstáculos no que diz respeito à aceitação da facturação electrónica (PWC, 2009).

Dessa forma, apresentamos uma tabela comparativa entre a legislação Europeia, aplicável a Portugal, e a legislação Brasileira, demonstrando os factores que justificam a implantação do modelo Brasileiro em Portugal:

Tabela 6 – Comparação da legislação sobre Factura Electrónica - Brasil x Portugal

Variáveis	Brasil (Ajuste SINIEF 07/05)	Portugal (DL 256/2003)	Análise crítica
Obrigações	Voluntária e obrigatória a determinados sectores de actividade.	Voluntário	A não obrigação da utilização pode reduzir o interesse ou empenho das empresas em aderir ao formato digital.
Formato Digital	XML (Extensible Markup Language)	Indiferente	A linguagem XML é a ferramenta mais adequada (PWC, 2009)
Segurança Electrónica	Assinatura electrónica avançada	Assinatura electrónica ou EDI (<i>Electronic data interchange</i>)	Por se tratar de um padrão de conversão, a utilização de EDI dificulta a uniformização da informação electrónica.
Autorização de emissão de documento	Antes do facto gerador	Até 5 dias após o facto gerador	A existência de prazo poderia causar problemas, se o documento for sujeito a autorização prévia da Administração Fiscal.
Retorno da Autorização	SEFAZ emitente	Não é necessário	A Autorização da Adm. Fiscal à emissão da factura, seria uma mais-valia, já que o Estado Portuguesa teria o acesso em tempo real ao valor das transacções.
Transmissão antecipada ao destinatário	Facultativa	Facultativa	No Brasil é facultado o envio antecipado, mas obrigatório a entrega do DANFE com código para verificação de autenticidade.
Emissão em papel	Sim (DANFE)	Sim ⁴⁶	DANFE emitido em 1 exemplar para acompanhar mercadoria ao destino.
Sequencia Numérica	Obrigatório	Obrigatório	Facilita o controlo das operações por parte das Adm. Fiscais.

Fonte: Elaborado pelo próprio autor, a análise crítica reproduz a opinião pessoal do mesmo, salvo quando há referencia a outros trabalhos.

⁴⁶ Emissão de 3 exemplares.

Para que possamos sugerir a implantação dos outros dois subprojectos, o SPED – Contábil e o SPED – Fiscal, verificamos as principais obrigações acessórias que devem ser cumpridas pelas pessoas colectivas em Portugal por meio electrónico que potencialmente podem vir a ser substituídas pelos projectos, entre elas: IES; SAFT; Declaração Periódica do IVA (Art. 29, nº 1, al. c do CIVA); e Declaração Recapitulativa (Art. 29, nº 1, al. “e” e “f” do CIVA). Com base nesta verificação, elaboramos uma tabela comparativa entre o projecto Brasileiro e a declaração Portuguesa que poderia ser substituída com o projecto.

Tabela 7 – Comparação das obrigações acessórias relativas aos outros dois subprojectos do SPED - Brasil x Portugal

Projecto	Obrigação Acessória Substituída		Análise crítica
	Brasil	Portugal	
SPED Contábil	I - livro Diário e seus auxiliares; II - livro Razão e seus auxiliares; III - livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento.	I - IES; e II – SAFT (Informações Contabilísticas)	A IES poderia ter anexos suprimidos ou até mesmo ser extinta dependendo das informações exigidas no SPED Contábil, já o SAFT poderia ser extinto uma vez que o SPED Contábil e Fiscal teriam todas as informações actualmente exigidas com a vantagem de ser de envio obrigatório, aumentando o poder do Ministério das Finanças.
SPED Fiscal	I - Registos de Entradas; II - Registo de Saídas; III - Registo de Inventário; IV - Registo de apuramento do IPI; V - Registo de apuramento do ICMS.	I – IES; II – SAFT (Informações relativas a facturação - IVA); III – Declarações Periódicas do IVA; IV – Declaração Recapitulativa	Com a implantação do projecto, algumas das principais obrigações declarativas poderiam ser extintas, a IES, o SAFT, as Declarações Periódicas do IVA e a Recapitulativa, já que estas informações seriam obrigatoriamente enviadas à administração fiscal por meio de um ficheiro único.

Fonte: Elaborado pelo próprio autor, a análise crítica reproduz a opinião pessoal do mesmo.

Assim, a adopção em Portugal de um sistema público de escrituração digital, baseado na experiência Brasileira, dos três principais subprojectos SPED – Contábil; SPED – Fiscal e a NF-e, contribuiria para:

- Maior troca e padronização das informações contabilísticas e fiscais;

- Redução dos custos de contexto (cumprimento);
- Optimização das obrigações acessórias para os contribuintes, por estabelecer a transmissão única de distintas obrigações acessórias; e
- Criação de um fluxo de informação mais abrangente permitindo a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controlo dos processos, eficiência no acesso às informações, fiscalização mais efectiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria electrónica.

Além disso permitiria uma maior aproximação entre os sectores público e privado, pelo facto da informação electrónica ser harmonizada, vindo a ser utilizada como instrumento não só de combate aos crimes de evasão e fraude fiscais, mas também no auxílio ao acompanhamento económico das empresas Portuguesas.

Capítulo 4 – Conclusões

4.1 Principais Conclusões

O objectivo inicial traçado era de apresentar a realidade Brasileira e Portuguesa em matéria tributária com o propósito de comparação das práticas fiscais vivenciadas entre os dois países e tinha como objectivo específico, através da apresentação das características do IVA em Portugal e do SPED no Brasil, fomentar a troca de experiências com vista à implantação do IVA no Brasil e do SPED em Portugal. Para atingir os objectivos foi realizada uma análise documental através de pesquisa em livros, artigos e revistas científicas publicadas em Portugal, no Brasil e em outros países voltadas a questões fiscais especificamente em matéria dos impostos sobre consumo e das tecnologias de informação.

A investigação foi desenvolvida em dois temas, sendo o primeiro relativo a implantação do IVA no Brasil baseada na experiência Portuguesa, e o segundo na implantação do SPED em Portugal baseada na experiência Brasileira.

Quanto ao primeiro concluiu-se que a implantação do IVA no Brasil baseada no modelo Português (Europeu), IVA Central, apresenta vantagens para o governo e os seus contribuintes. O governo teria uma maior harmonização internacional do seu Imposto sobre o consumo, podendo atrair novos investimentos; melhorar a eficácia na arrecadação do Imposto; controlo da concorrência inter-estadual; melhor agilidade no combate à fraude fiscal; e optimização dos gastos públicos. Os contribuintes obteriam um ganho na administração dos Impostos sobre consumo; redução dos custos de cumprimento com diminuição substancial do número de obrigações acessórias/declarativas.

Neste sentido, a adopção no Brasil deste Imposto consistiria na aceitação de alterações significativas na sua actual estrutura de tributação sobre consumo, podendo ser realizada através da fusão dos actuais Impostos sobre consumo com características de IVA. Para além disso existiria a transferência da competência do IVA para o governo central, com posterior partilha dos recursos entre os Estados, melhor gestão dos meios humanos na administração do Imposto e extinção das barreiras fiscais para controlo do Imposto entre os Estados abolindo o princípio da origem.

O segundo tema analisado, a implantação do SPED em Portugal baseada na experiência Brasileira dos três principais subprojectos (SPED – Contábil; SPED – Fiscal e a NF-e), contribuiria para uma maior troca e padronização das informações contabilísticas e fiscais entre o Estado e as empresas; redução dos custos de contexto (cumprimento); optimização das obrigações acessórias para os contribuintes, por estabelecer a transmissão única de distintas obrigações acessórias; criação de um fluxo de informação mais abrangente permitindo a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controlo dos processos, eficiência no acesso às informações, fiscalização mais efectiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria electrónica; permitiria uma maior aproximação entre os dois sectores público e privado, pelo facto da informação electrónica ser harmónica, vindo a ser utilizada como instrumento não só de combate aos crimes de evasão e fraude fiscais, mas também no acompanhamento económico das empresas Portuguesas.

4.2 Limitações do Estudo

A realização deste trabalho confrontou-se com determinadas limitações ou dificuldades relativamente: ao número de artigos pesquisados, uma vez que para os dois temas não há material vasto; acesso restrito a bibliografia Brasileira sobre ICMS; número restrito de variáveis para cálculo do esforço fiscal; não ter sido realizado qualquer estudo empírico; e dados desactualizados para analisar a taxa de gestão fiscal entre os países, já que no estudo da OCDE foram disponibilizados somente dados até 2007.

4.3 Investigação Futura

Como sugestão para investigações futuras sobre o tema, poderíamos recomendar: uma análise do esforço fiscal entre Brasil e Portugal, comparativamente com outros países Europeus e Sul-americanos; realização de pesquisa nas empresas que operam nos dois países sobre as vantagens e/ou desvantagens na introdução de um SPED em Portugal e do IVA no Brasil; e por fim a realização de uma pesquisa sobre as semelhanças e diferenças das obrigações declarativas das empresas, em matéria dos Impostos directos e indirectos, existentes nos dois países.

Bibliografia

- Abreu, J. R. (2004), *A Tributação do Valor Adicionado no Mercosul, em Países Federados e na União Europeia: mecanismos e ajustes de fronteira*. Brasília: ESAF - Escola Superior de Administração Fazendária.
- Alexandre, M. A. (1998), *Curso de Integração Económica e Direito Internacional Fiscal - A harmonização fiscal dos impostos indiretos*. Brasília: ESAF - Escola Superior de Administração Fazendária.
- Alexandre, M. A. (2007), A troca de informações como base fundamental para o controlo do IVA nas transacções intracomunitárias de bens na União Europeia. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* **202**, 241-268.
- Baptista, J. (2010), *Conferência - Impacto da Factura Electrónica na Redução do Deficit Público*. Auditório do Centro de Informação Urbana de Lisboa, realizado em 30 de Junho de 2010. Disponível em http://www.apdsi.pt/getfile.php?id_file=1536 [Acedido em 23 Agosto de 2010].
- Baratto, G., Lobato, J. R. S., Silberschneider, E., Oliveira W. e Baptista, N. S. (2006), Harmonização Tributária. *Cadernos Fórum Fiscal* **3**. Disponível em http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/Forum_Estados/FFEB_Caderno_n_3.pdf [Acedido em 13 Agosto de 2010].
- Baratto, G. e Lobato, J. R. S. (2007), Cenário de Reforma Tributária Com Tributação Dual Sobre o Consumo. *Cadernos Fórum Fiscal* **5**. Disponível em http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/Forum_Estados/FFEB_Caderno_n_5.pdf [Acedido em 13 Agosto de 2010].
- Basto, J. G. X. (1991), *A tributação do consumo e a sua coordenação internacional*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais.
- Bird, R. M. (1999), Rethinking subnational taxes: a new look at tax assignment, *International Monetary Fund Working Paper* **99/165**.
- Bird, R. M. e Gendron, P. P. (2001), VATS in federal states: International experience and emerging possibilities, *International Studies Program Working Paper Series*, Georgia State University.
- Campos, R. e Marques, C. (2006), O Governo Electrónico e os Sistemas de Informação Públicos em Portugal, *Instituto Politécnico de Tomar CISTI 2006*.
- Campos, R. e Marques C. (2007), A Evolução e o Futuro do Governo Electrónico, *Instituto Politécnico de Tomar, EATIS 2007*.
- Canada Revenue Agency (2011), *Goods and services tax/harmonized sales tax (GST/HST)*. Disponível em: <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/gst-tps/> [Acedido em 18 de Janeiro de 2011].

- Carlos, A. B., Abreu, I. A., Durão J. R. e Pimenta M. E. (2010), *Guia dos Impostos em Portugal – 2010*. Lisboa: Editora Quid Juris.
- Carrazza, R. A. (2003), *ICMS*. 9ª ed., São Paulo: Editora Malheiros.
- Carvalho, R. E. de (2005), *Tributação sobre o consumo de Bens e Serviços no Brasil: Evolução e Perspectivas*. Brasília: ESAF - Escola Superior de Administração Fazendária.
- Cnossen, S. (1998), Global Trends and Issues in Value Added Taxation. *International Tax and Public Finance* **5(3)**, 399-428.
- Decreto do Estado de Minas Gerais nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.
- Diniz, E. H., Barbosa, A. F., Junqueira, A. R. B. e Prado, O. (2009), O governo eletrônico no Brasil: perspectiva histórica a partir de um modelo estruturado de análise. *Revista de Administração Pública* **43(1)**, 23-48.
- Dutra, E. (2010), Prefácio, em Silva, J. R. e Barbosa, A. C. Q. (Eds.), *Estado, Empresas e Sociedade - Um Mosaico Luso-Brasileiro*, Lisboa: Editora Colibri.
- Faria, A. C. de, Finatelli, J. R., Geron, C. M. S. e Romeiro, M. do C. (2010), SPED - Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos da adoção do SPED, *10º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*.
- Farmer P. and Lyal R. (1994), *EC Tax Law*, Oxford.
- Fenochietto, R. e Pessino, C. (2000), The shared value added tax. How it works and why it is the best tool for optimal fiscal federalism in countries with consumption based taxes, *CEMA Working Papers: Serie Documentos de Trabajo* 176, Universidad del CEMA.
- Finanças, Direcção Geral dos Impostos (2011), *Downloads*. Disponível em: <http://www.portaldasfinancas.gov.pt/pt/menu.action?pai=348> [Acedido em 18 de janeiro de 2011].
- Ganghof, S. (2007), The Political Economy of High Income Taxation Capital Taxation, Path Dependence, and Political Institutions in Denmark. *Comparative Political Studies* **40(9)**, 1059-1084.
- Gupta, A. S. (2007), Determinants of tax revenue efforts in developing countries. *International Monetary Fund Working Paper* **07/184**.
- Helbig, N. C., Gil-García, J. R. e Ferro, E. (2005), Understanding the Complexity in Electronic Government: Implications from the Digital Divide literature, *Digital Government: Implications from the Digital Divide*.
- Hemming, R. e Spahn, P. B. (1997), European Integration and the Theory of Fiscal Federalism. Em Blejer, M. I. e Ter-Minassian, T. (Eds.) *Macroeconomic*

- Dimensions of Public Finance: Essays in Honour of Vito Tanzi*, pp. 110-130. USA e Canada: Routledge.
- Junqueira, A. R. B. (2007), *Implementação de projetos de governo eletrônico com múltiplas agências: uma análise dos fatores críticos de sucesso do projeto nota fiscal eletrônica sob a ótica do PMBOK*. São Paulo: Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas.
- Keen, M. (2000), VIVAT, CVAT and all that: New Forms of Value-Added Tax for Federal Systems. *International Monetary Fund – Fiscal Affairs Department* **00/83**.
- Keen, M. (2007), VAT Attacks!. *International Monetary Fund - Fiscal Affairs Department* **14(4)**, 365-381.
- Lopes, C. M. M. (2007), Os Custos de um sistema fiscal: Identificação e caracterização, em Instituto Superior de Gestão (Ed.), *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal* **29**, Lisboa: Coimbra Editora, 29-45.
- Marreiros, J. M. M. e Marques, M. H. (2010), *Sistema Fiscal Português - Códigos Fiscais e Outra Legislação Fundamental*. 7ª Edição, Lisboa: Áreas Editora.
- Martins, A. e Gama, P. (2007), Is VAT a simplex tax?, em Instituto Superior de Gestão (Ed.), *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal* **26/27**, Lisboa: Coimbra Editora, 5-28.
- Mateus, J. C. (2008), O Governo Electrónico, a sua aposta em Portugal e a importância das Tecnologias de Comunicação para a sua estratégia. *Revista de Estudos Politécnicos* **VI(9)**, 1-26.
- Matos, D. S., Costa, G. B. da, Pereira, S. A. e Locks, R. (2008), Governança Eletrônica na Administração Pública: Estudo de caso sobre a nota fiscal eletrônica - NF-E. *18º Congresso Brasileiro de Contabilidade*.
- Mclure, C., (1999), Implementing subnational VATs on internal trade: The compensating VAT (CVAT), *Hoover Institution*, 1-38.
- Norregard, J. (1997), Tax Assignment. Em: Ter-Minassian, T. (Ed.) *Fiscal Federalism in Theory and Practice*, *International Monetary Fund*, pp. 49-72. Washington, DC: International Monetary Fund.
- OCDE (2007), *Revenue Statistics*, 1965-2006, Paris, 2007.
- OCDE (2009), *OECD Economic Surveys: Brazil*. July, 2009.
- OCDE (2009b), *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)*: January, 2009.
- OCDE (2010), *Revenue Statistics, 1965-2009*, OECD Publishing, 2010.
- OCDE (2010b), *OECD Factbook 2010: Economic, Environmental and Social Statistics*, disponível em <http://stats.oecd.org/index.aspx> [Acedido em 18 de janeiro de 2011].

- Oliveira, E. A. de, Pinto, E. M., Pires, G. O. F., Baratto, G., Pereira, I. X., Veiga, L. N. da, Augusta, L., Liebel, M. J. e Baptista, N. S. (2006), *Competição Fiscal*, *Cadernos Fórum Fiscal* nº2. Disponível em: http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/Forum_Estados/FFEB_Caderno_n_2.pdf [Acedido em 10 de agosto de 2010].
- Pereira, M. H. de Freitas (2009), *Fiscalidade*, 3ª ed., Coimbra: Almedina.
- Piffano, H. L. P. (2006), *Argentina y Brasil: Armonización Fiscal e Imposición Subnacional a las Ventas - Impuesto Estadual / Provincial al Valor Agregado versus Impuesto Estadual / Provincial a las Ventas Minoristas*. Foz do Iguaçu: 3º Seminário Internacional do Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros, Março de 2006, mimeo.
- PriceWaterhouseCoopers - PWC (2009), *A Study on the Invoicing Directive (2001/115/EC) now incorporated into the VAT Directive (2006/112/EC) - Final Report to the European Commission*. Disponível em: <http://www.pwc.com/be/en/publications/study-on-the-invoicing-directive.jhtml> [Acedido em 15 de dezembro de 2010].
- Revenu Quebec (2011), *QST and GST/HST*, Disponível em: http://www.revenu.gouv.qc.ca/en/entreprise/taxes/tvq_tps/default.aspx [Acedido em 18 de janeiro de 2011]
- RFB (2006), *Carga Tributária no Brasil 2006 – Análise por Tributos e Base de Incidência*. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2006.pdf> [Acedido em 13 agosto de 2010]
- RFB (2007), *Carga Tributária no Brasil 2007 – Análise por Tributos e Base de Incidência*. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2007.pdf> [Acedido em 13 agosto de 2010]
- RFB (2008), *Carga Tributária no Brasil 2008 – Análise por Tributos e Base de Incidência*. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2008.pdf> [Acedido em 13 agosto de 2010]
- RFB (2009), *Carga Tributária no Brasil 2009 – Análise por Tributos e Base de Incidência*. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2009.pdf> [Acedido em 13 agosto de 2010]
- RFB (2010), *Sítio do SPED*. Receita Federal do Brasil. Disponível em <http://www.sped.fazenda.gov.br> [Acedido em 10 novembro de 2010]
- Santos, J. A. (2003), *Teoria Fiscal*. 1ª Ed., Lisboa: Editado por ISCSP.
- Santos, A. C. dos, Martins, A. M. F., Tomaz, J. A., Morais, R., Pardal, S., Reis, A. N. dos, e Ferreira, R. M. F., (2009), *Competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal: relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal*. Centro de Estudos Fiscais.

- Spahn, P. B. e Föttinger, W. (1997), Germany. Em: Ter-Minassian, T. (Ed.) *Fiscal Federalism in Theory and Practice*, pp. 226-248. Washington: International Monetary Fund.
- Stiglitz, J. (1999), *Economics of the Public Sector*. 3ª Ed., New York: Norton & Company.
- Tavares, J., Antunes, A., Ribeiro, C., Gamito, C., Fernández, F., Silva, F., Seruya, J., e Silva, P. (2008), *Factura Electrónica – Instrumento da Sociedade de Informação*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
- Terra, B. e Kajus, J. (2010), *A Guide to the European VAT Directives, 2010*. Vol. 1, Holanda: Editora IBFD.
- Tomaz, J. J. A. (2009), *Fiscalidade e Integração Europeia - a publicar no Dicionário Portugal e a Europa: 60 anos de cooperação, 20 anos de adesão*, Instituto de História Contemporânea, Lisboa.
- Tomaz, J. J. A. (2010), Uma Taxa única para o IVA em Portugal. Em: Ferreira, E. P. (Ed.) *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* **3(2)**, pp.19-32. Lisboa: Editora Almedina.
- Tratado de Lisboa (2007), Jornal Oficial da União Europeia (C306), Disponível em http://bookshop.europa.eu/is-bin/INTERSHOP.enfinity/WFS/EU-Bookshop-Site/pt_PT/-/EUR/ViewPDFFileOpenPDFFile?FileName=FXAC07306PTC_002.pdf&SKU=FXAC07306PTC_PDF&CatalogueNumber=FX-AC-07-306-PT-C [Acedido em 05 de julho 2011]
- UMIC (2006), *Guia da factura electrónica - Contributo para a modernização das empresas e do estado*, Agência para a Sociedade do Conhecimento. Disponível em http://www.unic.pt/images/stories/publicacoes/guia_factura_electronica.pdf [Acedido em 10 Outubro de 2010]
- UNDP (2009), *Human Development Report 2009*, disponível em <http://hdrstats.undp.org/en/buildtables/> [Acedido em 10 Julho de 2010]
- UNDP (2009b), *The Human Development Index (HDI)*, disponível em <http://hdr.undp.org/en/statistics/hdi/> [Acedido em 06 de Julho de 2011]
- Varsano, R. (1995), A Tributação do Comércio Interestadual: ICMS Atual versus ICMS Partilhado. *IPEA Texto para discussão* N° **382**, 1-17.
- Varsano, R., Pessoa, E. de P., Silva, N. L. C. da, Afonso, J. R. R., Araujo, E. A. e Raimundo, J. C. M. (1998), Uma Análise da Carga Tributária do Brasil. *IPEA Texto para discussão* N° **583**, 1-71.
- Varsano, R. e Mora, M. (2001), Fiscal Decentralization and Subnational Fiscal Autonomy in Brazil: Some facts of the nineties. *IPEA Texto para discussão* N° **854**, 1-32.

ANEXO I – CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS DA OCDE

1000 Impostos sobre rendimentos, os lucros e os ganhos de capital

- 1100 Imp. sobre rend., os lucros e os ganhos de capital das pessoas singulares
 - 1110 Sobre o rendimento e os lucros
 - 1120 Sobre os ganhos de capital
- 1200 Imp. sobre o rendimento, os lucros e os ganhos de capital das sociedades
 - 1210 Sobre o rendimento e os lucros
 - 1220 Sobre os ganhos de capital
- 1300 Não ventilado entre as rubricas 1100 e 1200

2000 Contribuições para a Segurança Social

- 2100 A cargo dos trabalhadores por conta de outrem
- 2200 A cargo das entidades patronais
- 2300 A cargo dos trabalhadores independentes ou de pessoas não empregadas
- 2400 Não ventilado entre as rubricas 2100, 2200 e 2300

3000 Impostos sobre os salários e a mão-de-obra

4000 Impostos sobre o património

- 4100 Impostos periódicos sobre a propriedade imobiliária
- 4200 Impostos periódicos sobre o património líquido
- 4300 Impostos sobre as sucessões e doações
- 4400 Impostos sobre transacções mobiliárias e imobiliárias
- 4500 Outros impostos não periódicos sobre o património
- 4600 Outros impostos periódicos sobre o património

5000 Impostos sobre bens e serviços

- 5100 Impostos sobre a produção, a venda, a transferência, a locação e a entrega de bens e a prestação de serviços
- 5200 Impostos sobre a utilização de bens ou a autorização para utilizar bens ou exercer actividades
- 5300 Não ventilado entre 5100 e 5200

6000 Outros Impostos

- 6100 A cargo exclusivo das empresas
- 6200 A cargo de outros agentes

Fonte: Adaptado de OCDE (2007) e Pereira (2009).

ANEXO II – ESTUDOS EMPÍRICOS SOBRE ESFORÇO FISCAL (GUPTA)

Autor(es)	Variáveis explicativas	Explicação do modelo	Países obs.	Período
Lotz and Morss (1967) ^a	Renda <i>per capita</i> PIB (+), Participação comércio externo (+)	10 a 60%	72 Países em desenvolvimento	1962-66
Chelliah (1971) ^b	Participação Sector Mineral (+), exportações do sector não mineral (+), participação agricultura (-)	25 a 50%	50 Países em desenvolvimento	1953-55 e 1966-68
Chelliah, Baas and Kelly (1975) ^b	Participação Sector Mineral (+), participação agricultura (-)	11 a 45%	47 Países em desenvolvimento	1969-71
Tait, Grätz and Eichengreen (1979) ^b	Participação Sector Mineral (+), exportações do sector não mineral (+), Participação comércio externo (+)	26 a 54%	47 Países em desenvolvimento	1972-76
	Participação Sector Mineral (+), exportações do sector não mineral (+), Participação comércio externo (+)	34 a 59%	63 Países em desenvolvimento	1972-76
Tanzi (1981) ^c	Participação Sector Mineral (+), exportações do sector não mineral (+)	15 a 52%	34 Países (África Subsariana)	1977
Tanzi (1992) ^c	Participação agricultura (-), participação das importações (+), dívida externa (+)	54%	88 Países em desenvolvimento	1978-88
Leuthold (1991)	Participação comércio externo (+), participação agricultura (-)	38%	8 Países africanos	1973-81
Stotsky and WoldeMariam (1997) ^c	Participação agricultura (-), Participação Sector Mineral (-), participação das exportações (+), renda <i>per capita</i> PIB (+), IMF dummy (+)	57 a 94%	46 Países (África Subsariana)	1990-95
Ghura (1998) ^c	Renda <i>per capita</i> (+), Participação agricultura (-), abertura internacional (+), existência ou não do sector petrolífero (+), reformas estruturais (+), Índice de desenvolvimento humano (+), inflação (-), corrupção (-)	Não demonstrado	39 Países (África Subsariana)	1985-96
Piancastelli (2001) ^c	Participação comércio externo (+), participação agricultura (-), participação industrial (+), participação sector serviços (+)	34 a 84%	75 Países	1985-95
Eltony (2002) ^c	Renda <i>per Capita</i> PIB (+), Participação Sector Mineral (-)	50%	6 Países árabes produtores de petróleo	1994-2000
	Renda <i>per capita</i> PIB (+), importações (+), exportações (+), Participação Sector Mineral (+), participação agricultura (-), dívida externa (+)	78%	10 Países árabes não produtores de petróleo	1994-2000
Bird, Martinez-Vasquez & Torgler (2004) ^d	Crescimento população (-), Participação Sector Mineral (-), desigualdade (-), economia paralela (-), instituições (+), entidades reguladoras (-)	48 a 85%	110 Países em desenvolvimento e em transição	1990-99

a. Receita Fiscal-PNB como variável dependente

b. Receita Fiscal-PNB (excluída segurança social) como variável dependente

c. Receita Fiscal-PIB como variável dependente

d. Receita Fiscal-PIB como variável dependente e receitas correntes (menos subsídios) para o PIB.

Fonte: Adaptado de GUPTA, A.S. (2007).

ANEXO III – RESUMO DO MODELO DE ESFORÇO FISCAL UTILIZADO NO ESTUDO

Model Summary

R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
,585	,343	,310	6,011

The independent variable is PIB per capita.

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	376,832	1	376,832	10,428	,004
Residual	722,743	20	36,137		
Total	1099,575	21			

The independent variable is PIB per capita.

Coefficients

	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
PIB per capita	,460	,142	,585	3,229	,004
(Constant)	23,111	4,326		5,342	,000

Fonte: Elaborado pelo autor no software SPSS 17.0.

ANEXO IV – IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO (PORTUGAL)

O IVA vigente em Portugal e por consequência em todos os países da União Europeia é assim sinteticamente estruturado:

SUJEITOS PASSIVOS (Art. 2º do CIVA)

Os sujeitos passivos do Imposto são as pessoas singulares ou colectivas que exerçam actividades de produção; comércio ou de prestação de serviços; actividades extractivas e agrícolas profissões livres; as que praticam uma só operação tributável, desde que essa operação preencha os pressupostos de incidência real de IRS e de IRC; as pessoas singulares ou colectivas que, segundo a legislação aduaneira, realizem importações de bens; e as pessoas singulares ou colectivas que, em facturas ou documentos equivalentes, mencionem indevidamente IVA.

INCIDÊNCIA DO IMPOSTO (Art. 1º do CIVA)

Estão sujeitas ao IVA todas as transmissões de bens⁴⁷ e as prestações de serviços⁴⁸, efectuadas a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal e que ocorram no território nacional; as importações de bens⁴⁹; as aquisições intracomunitárias efectuadas no território nacional tal como estão reguladas no Regime do IVA nas transacções intracomunitárias (RITI). Ainda assim, para ser sujeita a Imposto, as operações devem unir simultaneamente as seguintes condições: constituir uma transmissão de bens, uma prestação de serviços, uma importação ou uma aquisição intracomunitária; deve ser efectuada a título oneroso porquanto o adquirente do bem ou do serviço obriga-se a uma contraprestação seja qual for a sua natureza ou o seu valor; tem de ser efectuada por um sujeito passivo agindo como tal; e a operação tem de ser efectuada no território nacional.

LOCALIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES (Art. 6º do CIVA)

A sujeição ao Imposto aplica-se somente às operações realizadas no território nacional, com regras específicas para a localização das transmissões de bens e da localização das prestações de serviço.

As transmissões de bens⁵⁰, regra geral, serão tributadas se os bens estiverem situados no território nacional no momento em que inicia o transporte ou expedição para o adquirente ou local onde se encontra o bem no momento em que é posto à disposição do adquirente, se situe igualmente no território nacional.

Às regras de localização no que se refere às prestações de serviços⁵¹ foram alteradas a partir de 2010.01.01 (transposição da Directiva 2008/8/CE) e ao invés de considerar a localização das prestações de serviços o lugar da sede, estabelecimento estável ou domicílio do prestador do serviço, segundo Carlos *et al.* (2010) foram introduzidas duas novas regras, uma às prestações de serviço realizadas a sujeitos passivos e às realizadas a não sujeitos passivos. A primeira introduziu como regra o mecanismo da autoliquidação pelo

⁴⁷ Art. 3º do CIVA.

⁴⁸ Art. 4º do CIVA.

⁴⁹ Art. 5º do CIVA.

⁵⁰ Não foram abordadas as excepções relativas as transmissão de gás natural e de electricidade, conforme números 4 e 5 do Art. 6º do CIVA.

⁵¹ Não foram abordadas as excepções relativas as operações de prestações de serviços, conforme número 7 do Art. 6º do CIVA.

adquirente (conhecido por *reverse charge*), as prestações de serviços efectuadas por sujeitos passivos que não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio em território nacional, e a segunda, quando realizada a não sujeitos passivos, que para efeitos de tributação considera-se em território nacional quando o prestador aqui tenha a sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual os serviços são prestados.

FACTO GERADOR, A EXIGIBILIDADE DO IMPOSTO (Art. 7º e 8º do CIVA)

De acordo com o CIVA, o facto gerador do Imposto, ou seja, o nascimento da obrigação e a sua exigibilidade, momento em que é devido ao Estado, são em regra geral coincidentes e ocorrem; nas transmissões de bens, quando estes são postos à disposição do adquirente; nas prestações de serviços, quando estas se consideram concluídas; e nas importações, no momento considerado para efeitos de aplicação de direitos aduaneiros, ainda que os mesmos não sejam devidos. Vale ressaltar que existem regras específicas que podem determinar que o facto gerador e a exigibilidade não coincidam.

VALOR TRIBUTÁVEL (Art. 16 e 17 do CIVA)

O valor dos bens ou dos serviços sobre o qual irá incidir a taxa do Imposto denomina-se valor tributável, e conforme o CIVA divide-se em dois tipos de transacções; nas internas; e nas importações.

Segundo Carlos *et al.* (2010), nas transacções internas incluem: os Impostos, direitos, taxas e outras imposições; as despesas acessórias debitadas ao cliente tais como, as comissões, seguros, transportes, publicidade, etc.; e os subsídios directamente relacionados com o preço de cada operação. Entretanto não inclui: os juros pelo pagamento diferido da contraprestação e as quantias recebidas a título de indemnização desde que declaradas judicialmente; os descontos, abatimentos e bónus concedidos; as quantias pagas em nome e por conta do cliente, desde que na contabilidade sejam registadas em contas de terceiros apropriadas; as embalagens, desde que não sejam efectivamente transaccionadas. Ainda assim podem existir operações assimiladas a transmissões de bens, e o valor tributável será o preço de aquisição dos bens ou de bens similares ou, na sua falta, o preço de custo, reportado ao momento da realização da operação e nas prestações de serviços, o valor tributável será o valor normal da operação.

Já nas importações o valor tributável será constituído pelo valor aduaneiro, determinado de acordo com as disposições comunitárias em vigor e caso os elementos para efeito de determinação da taxa sejam expressos em moeda diferente do euro, a taxa de câmbio a aplicar será determinada de acordo com as disposições comunitárias em vigor para o cálculo do valor aduaneiro.

TAXAS DE IMPOSTO (Art. 18 do CIVA)

As taxas do IVA são divididas em três grupos, taxa reduzida, intermédia e normal, sendo que a determinação das taxas de Imposto dependem da localização das operações tributáveis, seja no Continente ou nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira.

As taxas a vigorar no Continente são: 6% (taxa reduzida); 13% (taxa intermédia); e 21% (taxa normal), já nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira são: 5% (taxa reduzida); 9% (taxa intermédia); e 15% (taxa normal).

Aplica-se a taxa reduzida nas operações de importações, transmissões de bens e prestações de serviços mencionados na **Lista I** anexa ao CIVA, e que inclui, entre outros, os bens alimentares, os livros, revistas e jornais, produtos farmacêuticos, o alojamento em estabelecimentos de tipo hoteleiro, o transporte de passageiros, a electricidade, etc. A taxa

intermédia aplica-se às importações, transmissões de bens e prestações de serviços mencionados na **Lista II** anexa ao CIVA, e que inclui entre outras, os bens alimentares não incluídos na **Lista I**, flores de corte, plantas ornamentais, prestações de serviços de alimentação e bebidas, etc. Por fim, a taxa normal nas importações, transmissões de bens e prestações de serviços não incluídos na **Lista I e II** e aos serviços prestados por via electrónica.

ISENÇÕES (Art. 9º a 15 do CIVA)

Os tipos de isenções em IVA, segundo Carlos *et al.* (2010) classificam-se em: Isenções simples ou incompletas, aquelas em que o operador económico não liquida o Imposto nas suas operações e não pode deduzir o Imposto que suporta nas suas aquisições; e as isenções completas ou taxa 0, em que o operador não liquida o Imposto nas suas operações mas lhe é permitida a dedução ao Imposto suportado nas suas aquisições. Estas isenções segundo o CIVA se subdividem em 4 grupos: Isenções nas operações internas (Art. 9º); Isenções nas importações (Art. 13); Isenções nas exportações, operações assimiladas a exportações e transportes internacionais (Art. 14); e outras isenções (Art. 15).

DEDUÇÃO (Art. 19 a 26 do CIVA)

Uma vez que o IVA é plurifásico e não cumulativo, para o apuramento do Imposto, o sujeito passivo pode deduzir o Imposto incidente sobre as operações em que: o Imposto que lhe foi facturado na aquisição de bens e serviço por outros sujeitos passivos; o Imposto devido pelas importações; o Imposto liquidado pela aquisição de alguns serviços indicados, no art. 6º do CIVA; o Imposto pago como destinatário de operações tributáveis efectuadas por sujeitos passivos estabelecidos no estrangeiro, quando, estes não tenham no território nacional um representante legal acreditado; o Imposto pago pela aquisição de gás natural e de electricidade quando o transmitente não disponha no território nacional de sede, estabelecimento estável ou domicílio a partir do qual a transmissão seja efectuada; o Imposto pago pelo sujeito passivo à saída dos bens de um regime de entreposto não aduaneiro; o Imposto liquidado na aquisição de bens ou serviços mencionados no **Anexo E** do CIVA (sucatas, resíduos e desperdícios); o Imposto liquidado na aquisição de serviços de construção civil, quando o adquirente sejam um sujeito passivo com direito à dedução total ou parcial; o Imposto liquidado na aquisição de direitos de emissão, reduções certificadas de emissões ou de unidades de redução de emissões de gases com efeito estufa (CO²).

Vale ressaltar que quanto à dedução do Imposto, o sujeito passivo só poderá deduzir o Imposto que tenha suportado na aquisição de bens e serviços e na importação de bens, desde que essas aquisições contribuam para a realização de operações sujeitas a Imposto e dele não isentas.

OBRIGAÇÕES (Art. 19 a 26 do CIVA)

Como obrigações acessórias aos sujeitos passivos enquadrados no regime de tributação do IVA, destacamos as obrigações declarativas e obrigações de pagamento.

As obrigações declarativas são: declaração de início de actividade, quando inicia a sua actividade; declaração de alterações sempre que se verifique qualquer alteração à actividade; declaração de cessação quando se verifica a cessação da actividade; declaração periódica relativa às operações efectuadas no respectivo período de Imposto, com a indicação do Imposto devido ou do crédito existente bem como dos elementos que serviram de base ao respectivo cálculo; entregar até ao dia 15 do mês de Julho, do ano

seguinte àquela que respeitam as operações, uma declaração de informação contabilística e fiscal (Anexos L, M e N) relativa às operações efectuadas no ano anterior; entregar até ao dia 15 do mês de Julho do ano seguinte àquelas que respeitam as operações, os mapas recapitulativos de cliente e fornecedores (Anexos O e P), donde conste o montante total da operações internas realizadas com cada um deles, no ano anterior desde que superior a € 25.000; declaração recapitulativa, a entregar dentro do respectivo prazo, as prestações de serviços efectuadas a sujeitos passivos estabelecidos noutros Estados membros, quando as operações forem aí tributáveis.

Aos sujeitos passivos do IVA, fica obrigado o pagamentos do respectivo Imposto apurado nas declarações periódicas nos seguintes períodos: até ao dia 10 do segundo mês seguinte àquele a que respeitam as operações, para os sujeitos passivos do regime normal mensal; e até ao dia 15 do 2º mês seguinte ao trimestre a que respeitam as operações, para os sujeitos passivos do regime normal trimestral.

ANEXO V – ICMS (BRASIL)

Imposto de Competência Estadual cuja sua criação compete aos vinte e sete Estados Federados e ao Distrito Federal, apresentamos a seguir uma síntese da estrutura do ICMS baseada na Legislação vigente no Estado de Minas Gerais⁵².

SUJEITOS PASSIVOS (Art. 55 do RICMS/MG)

Os sujeitos passivos do Imposto são qualquer pessoa, singular ou colectiva, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço descrita como fato gerador do Imposto. Esta condição de contribuinte não depende de estar a pessoa constituída ou registada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação ou a prestação referidas na Lei sendo que entende-se por habitualidade, para fins de tributação, a prática de operações que importem em circulação de mercadorias ou de prestações de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, a qual, pela sua repetição, induz à presunção de que tal prática constitui actividade própria de contribuinte regular.

INCIDÊNCIA DO IMPOSTO (Art. 1º do RICMS/MG)

Estão sujeitas ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) as operações: relativas à circulação de mercadoria, inclusive o fornecimento de alimentação ou de bebida em bar, restaurante ou estabelecimento similar; o fornecimento de mercadoria com prestação de serviço, desde que não compreendido na competência tributária dos Municípios ou se compreendido na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do Imposto estadual; a saída de mercadoria em hasta pública; a entrada, em território mineiro, decorrente de operação interestadual, de petróleo, de lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados ou de energia eléctrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto; a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, inclusive quando objecto de contrato de arrendamento mercantil - leasing com opção de compra ao arrendatário, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte regular do Imposto, qualquer que seja a sua destinação; a aquisição por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte regular do Imposto, em licitação promovida pelo poder público, de mercadoria ou bem importados do exterior apreendidos e abandonados; a entrada, em estabelecimento de contribuinte, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente; a prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal de bens, mercadorias, valores, pessoas ou passageiros, por qualquer via ou meio, inclusive gasoduto e oleoduto; a prestação onerosa de serviço de comunicação de qualquer natureza, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação; o serviço de transporte ou de comunicação prestado a pessoa física ou jurídica no exterior, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; a utilização, por contribuinte, de serviço de transporte ou de serviço oneroso de comunicação cuja prestação, em ambos os casos, tenha se iniciado em outra unidade da Federação e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequentes.

LOCALIZAÇÃO DAS OPERAÇÕES (Art. 61 do RICMS/MG)

⁵² Decreto (MG) nº 43.080/2002

O local da operação ou da prestação, para os efeitos de cobrança do Imposto e definição do estabelecimento responsável, é tratando-se de mercadoria ou bem: o estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador; o estabelecimento destinatário, ou, na falta deste, o do domicílio do adquirente, que receber, em operação interestadual, energia eléctrica ou petróleo, inclusive lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação falsa ou inidónea; importados do exterior: aquele onde seja realizada a licitação, no caso de arrematação de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados; e demais casos especificados no Regulamento.

Tratando-se de prestação de serviço de transporte o local da operação ou prestação é o estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese de utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação tenha-se iniciado em outra unidade da Federação e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequentes; o estabelecimento ao qual couber pagar o Imposto sobre utilização de serviço prestado por terceiro; o início da prestação de serviço de transporte de passageiros ou pessoas, indicados no bilhete de passagem ou na nota fiscal, ainda que a venda ou a emissão dos mesmos tenham ocorrido em outra unidade da Federação; e demais casos especificados no Regulamento.

E por fim, tratando-se de prestação de serviço de comunicação: o estabelecimento que promover a geração, a emissão, a transmissão, a retransmissão, a repetição, a ampliação ou a recepção do serviço, inclusive de radiodifusão sonora e de som e imagem; o estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão ou assemelhados necessários à prestação do serviço; o estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese de utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação tenha-se iniciado em outra unidade da Federação e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequentes; e demais casos especificados no Regulamento.

FACTO GERADOR DO IMPOSTO (Art. 2º do RICMS/MG)

O facto gerador do ICMS ocorre nos seguintes casos: no desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior, inclusive quando objecto de leasing, observado o disposto no parágrafo único deste artigo; na entrada, no estabelecimento de contribuinte, em decorrência de operação interestadual, de mercadoria destinada a uso, consumo ou activo permanente; na utilização, por contribuinte, de serviço de transporte ou de serviço oneroso de comunicação cuja prestação, em ambos os casos, tenha-se iniciado em outra unidade da Federação e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequentes; na aquisição, em licitação promovida pelo poder público, de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados; na saída de mercadoria em hasta pública; na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; no recebimento, pelo destinatário situado em território mineiro, de petróleo, lubrificante e combustível líquido ou gasoso dele derivados ou de energia eléctrica, oriundos de outra unidade da Federação, quando não destinados à comercialização ou à industrialização do próprio produto; na geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção, quando onerosas, de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada no exterior; e demais casos previstos no Regulamento.

VALOR TRIBUTÁVEL (Art. 50 RICMS/MG)

O montante ao qual irá incidir a taxa do ICMS conforme o Regulamento integra nas operações: todas as importâncias recebidas ou debitadas pelo alienante ou pelo remetente, como frete, seguro, juro, acréscimo ou outra despesa; a vantagem recebida, a qualquer título, pelo adquirente, salvo o desconto ou o abatimento que não dependa de condição, assim entendido o que não estiver subordinado a evento futuro ou incerto.

Nas prestações, todas as importâncias recebidas ou debitadas ao tomador do serviço, como juro, seguro, desconto concedido sob condição e preço de serviço de coleta e entrega de carga.

TAXAS DE IMPOSTO (Art. 42 do RICMS/MG)

As taxas do ICMS são divididas em dois grupos, o primeiro relativo as operações e prestações internas e o segundo das operações e prestações interestaduais.

Nas operações e prestações internas temos taxas específicas a determinadas actividades, 25% (operações com cigarros e produtos de tabacaria; bebidas alcoólicas, exceto cervejas, chopes e aguardentes de cana ou de melaço, entre outras especificadas no Regulamento), 12% (operações com as seguintes mercadorias: arroz, feijão, fubá de milho, farinha de milho, farinha de mandioca, leite *in natura*, aves, peixes, gado bovino, bufalino, suíno, caprino e ovino e produtos comestíveis resultantes de seu abate, em estado natural, resfriados ou congelados, quando de produção nacional, entre outras especificadas no Regulamento), 30% (operações de fornecimento de energia elétrica para consumo residencial) e 7% (operações com tijolos cerâmicos, tijoleiras, complemento de tijoleira, peças ocas para tetos e pavimentos, telhas cerâmicas, tapavistas de cerâmica, manilhas, conexões cerâmicas, areia, brita, blocos pré-fabricados, ardósia, granito, mármore, entre outras especificadas no Regulamento). E também taxas gerais, neste caso aplicável aos demais casos à taxa de 18%.

Para as operações e prestações interestaduais são 3 as taxas; 7% quando o destinatário for contribuinte do Imposto e estiver localizado no Estado do Espírito Santo ou nas regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste; 12% quando o destinatário for contribuinte do Imposto e estiver localizado nas regiões Sul e Sudeste, excepto no Estado do Espírito Santo; e de 4% nas prestações de serviço de transporte aéreo de carga e mala postal, quando o tomador e o destinatário forem contribuintes do Imposto.

ISENÇÕES e NÃO INCIDÊNCIA (Art. 5º e 6º do RICMS/MG)

As Isenções do ICMS para o Estado de Minas Gerais são aquelas operações ou prestações previstas em anexo específico da Lei, mas ressalva-se que a isenção não dispensa o contribuinte do cumprimento das obrigações acessórias, para efeitos de isenção do Imposto na importação do exterior de mercadoria ou bem sem similar produzido no País, de acordo com determinados critérios e demais critérios específicos do Regulamento.

Existe ainda no RICMS/MG uma disposição sobre a não-incidência do Imposto que inclui, dentre outras, a isenção as operações relativas a exportação de mercadoria para o exterior, a prestação de serviços de transporte ou de comunicação, quando relacionados com as finalidades essenciais e prestados por templos de qualquer culto, partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais de trabalhadores ou instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, entre outros.

DEDUÇÃO (Art. 66 a 69-A do RICMS/MG)

Por ser também o ICMS um Imposto plurifásico e não cumulativo, o sujeito passivo pode deduzir o Imposto incidente sobre as operações ou nas prestações realizadas no período,

desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente: ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao tomador; à entrada de bem destinado ao activo permanente do estabelecimento; à entrada de energia eléctrica usada ou consumida no estabelecimento; às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização; a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego directamente no processo de produção, extracção, industrialização, geração ou comunicação; a combustível, lubrificante, pneus, câmaras-de-ar de reposição ou de material de limpeza, adquiridos por prestadora de serviços de transporte e estritamente necessários à prestação do serviço, limitado a mesma percentagem correspondente, no facturação da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo Imposto e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios; e demais situações previstas no Regulamento.

Vale ressaltar que quanto à dedução do Imposto, de acordo com o Art. 70 do RICMS/MG, fica vedado o desconto dos créditos se o sujeito passivo realizar operação que representem a entrada de mercadoria ou de bem ou a prestação que estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, ressalvadas as disposições do Regulamento e também só poderá deduzir o Imposto que tenha suportado na aquisição de bens e serviços e na importação de bens, desde que essas aquisições contribuam para a realização de operações sujeitas a Imposto.

OBRIGAÇÕES (Art. 96 a 178 do RICMS/MG)

São várias as obrigações acessórias aos sujeitos passivos enquadrados no regime de tributação do ICMS, desta forma destacamos algumas das principais, sendo: inscrição no cadastro de contribuintes do Imposto, antes do início das actividades; arquivamento por ordem cronológica de escrituração, os documentos fiscais relativos às entradas e às saídas de mercadorias e aos serviços de transporte e de comunicação prestados ou utilizados e em ordem consecutiva e cronológica, por equipamento Emissor de Cupão Fiscal (ECF), Máquina Registradora (MR) ou Terminal Ponto de Venda (PDV), em lotes mensais, os cupons-leitura dos totalizadores, específicos e geral, relativos ao total diário, as fitas-detalle e as listagens analíticas respectivas, além de outras obrigações previstas neste Regulamento. Adicionalmente também devem entregar por via electrónica anualmente a Declaração Anual do Movimento Económico Fiscal⁵³ (DAMEF -VAF A- GI) e mensalmente a Declaração de Apuração e Informação do ICMS⁵⁴ (DAPI), sendo que para esta ultima o prazo de entrega é sempre no mês subsequente e vária de acordo com o dia do mês em função da actividade desenvolvida.

De acordo com os artigos de 85 a 91, os sujeitos passivos do ICMS, ficam obrigados ao pagamento do respectivo Imposto apurado, mensalmente, sendo que o dia do recolhimento será no primeiro ou segundo mês subsequente, podendo o dia de entrega variar de acordo com a actividade desenvolvida.

⁵³ Valor Adicionado Fiscal (VAF) é um indicador económico-contábil utilizado pelo Estado para calcular o índice de participação municipal no repasse de receita do ICMS e do IPI aos municípios mineiros. É apurado pela Secretaria de Estado de Fazenda (SEF/MG), com base em declarações anuais apresentadas pelas empresas estabelecidas nos respectivos municípios.

⁵⁴ Apurar e informar ao Estado, mensalmente, o valor a ser pago ou restituído a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é uma obrigação das empresas inscritas no cadastro de contribuintes de Minas Gerais, enquadradas no regime de débito e crédito. O contribuinte enquadrado no regime de recolhimento Isento ou Imune entregará a DAPI 1 somente quando realizar operações ou prestações sujeitas ao recolhimento do imposto. Para isso, o contribuinte deve utilizar a Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI).

ANEXO VI – HST/GST NO CANADÁ

Província	Tipo de Imposto	Taxa de Imposto
Alberta	GST	5%
British Columbia	HST	12%
Manitoba	GST	5%
New Brunswick	HST	13%
Newfoundland and Labrador	HST	13%
Northwest Territories	GST	5%
Nova Scotia	HST	15%
Nunavut	GST	5%
Ontario	HST	13%
Prince Edward Island	GST	5%
Quebec ^(*)	GST	5%
Saskatchewan	GST	5%
Yukon	GST	5%

Fonte: Adaptado de Canada Revenue Agency (2011) e Revenu Quebec (2011)

(*) Nos termos de um acordo entre os governos federal e de Quebec, a Revenu Quebec é responsável pela administração do GST/HST em Quebec. Por conseguinte, Revenu Quebec recebe e processa os pedidos de registo GST/HST de todas as pessoas que exercem uma actividade comercial no Quebec.